



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

7 de Dezembro de 2005

## APÊNDICE

---

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.ª Secção  
(Contencioso Tributário)  
Decisões em subsecção  
em matéria de contencioso tributário geral  
durante o 1.º trimestre de 2005

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Anulabilidade. Tempestividade da impugnação.*

### Sumário:

- I — *O acto administrativo que aplica norma inconstitucional não é nulo, estando viciado por erro nos pressupostos de direito, que integra violação de lei, causal de mera anulabilidade.*
- II — *Como assim, se não atacado nos termos e prazo impostos por lei, consolida-se na ordem jurídica como caso resolvido ou caso decidido.*

Processo n.º 19/04-30.

Recorrente: Diogo de Brito Subtil Fonseca e Silva.

Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.

Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

Diogo de Brito Subtil Fonseca e Silva, residente na Avenida Ressano Garcia, 14, 1.º, em Lisboa, inconformado com o acórdão do TCA de fls. 261-271 v.º, confirmativo de sentença do 5.º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação, pela CM de Lisboa, de taxa urbanística no montante de esc. 2002 000\$00, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1.ª. Contrariamente ao decidido no acórdão *sub judice*, o tributo em causa integra uma contribuição especial não permitida por lei, não existindo qualquer normativo que possibilite a sua liquidação e cobrança.

2.ª. O tributo exigido ao ora recorrente assenta na realização de obras públicas e na criação ou ampliação de serviços públicos de carácter geral, não estando em causa qualquer prestação ou serviço concreto do Município de Lisboa, dirigido individual e especificamente ao recorrente, em consequência de licenciamento da sua construção, pelo que a sua qualificação como contribuição especial é inquestionável (v. art.º 4.º, 3, da LGT), enfermando assim o acórdão recorrido de manifesto erro ao ter qualificado a TRIU como taxa.

3.ª. As normas do Regulamento da Taxa pela Realização de Infra-Estruturas Urbanísticas do Município de Lisboa (RTMIEU), que prevêm a TRIU, são inconstitucionais e inaplicáveis *in casu*, pois criaram uma contribuição especial, que, nos termos do art.º 4.º, 3, da LGT, tem a natureza de imposto não previsto na lei (v. arts. 103.º, 2, e 165.º, 1, 1), da CRP).

4.ª. Os órgãos e serviços do Município de Lisboa criaram uma contribuição especial não prevista em qualquer norma legal ou regulamento válido e eficaz, pelo que os actos de liquidação e cobrança *sub judice* são nulos (v. art.º 1.º, 4, da Lei 1/87, art.º 88.º, 1, a), do DL 100/84, de 29.III, arts. 103.º e 165.º, 1, 1), da CRP, art.º 133.º, 2, a) e b), do CPA e art.º 1.º, 4, do DL 98/84, de 29.III).

5.ª. Os actos de liquidação e cobrança *sub judice* criaram contribuições especiais ou impostos não previstos na lei, pelo que são nulos por falta

de atribuições, *ex vi* arts. 106.º e 168.º, 1, 1), da CRP (cfr. arts. 103.º e 165.º, 1, 1), da CRP, na sua versão actual), art.º 1.º, 4, da Lei 1/87, de 06.I, (cfr. art.º 2.º, 4, da Lei 42/98, de 06.VIII), art.º 88.º, 1, a), do DL 100/84, de 29.III, e arts. 133.º, 1, e 2, b), e 134.º do CPA).

6.ª A CML não invocou, demonstrou ou provou a realização de quaisquer infra-estruturas urbanísticas cuja construção ou ampliação tenha constituído consequência necessária das obras de alteração da fracção do ora recorrente.

7.ª As normas do RTMIEU que prevêm a “taxa de urbanização” exigida ao recorrente, bem como o art.º 11.º, a), e b), da Lei 1/87, de 06.I, sempre seriam inaplicáveis *in casu*, pois não foi invocada ou demonstrada a verificação dos pressupostos de que dependeria a exigência de tal tributo, não existindo qualquer facto tributário que permitisse a sua liquidação e cobrança.

8.ª. O ora recorrente nunca foi notificado dos actos de liquidação e cobrança *sub judice*, não constando das alíneas da matéria de facto dada como provada qualquer referência a tal facto, sendo certo que, actualmente, só a notificação da autoria, data, sentido, fundamentação e objecto de actos de liquidação releva para efeitos de início do respectivo prazo de impugnação (v. art.º 268.º, 3, da CRP e art. 64.º do CPT).

9.ª Os actos de liquidação e cobrança do tributo em análise são nulos, podendo a impugnação *sub judice* ser deduzida a todo o tempo (v. art.º 88.º, 1, a) e c), e 2, do DL 100/84, de 29 de Março, e art.º 134.º, 2, do CPA; cfr. art. 828.º, § único, 1, do CA).

10.ª. O acórdão recorrido enferma assim de manifestos erros de julgamento, tendo violado frontalmente, além do mais, o disposto nos arts. 103.º, 115.º, 165.º, 1, 1), 266.º, 267.º, 4, e 268.º, 3, da CRP, nos arts. 37.º, 123.º a 125.º, 134.º e 138.º e segs. do CPA, nos arts. 51.º e 52.º do DL 100/84, de 29.III, e nos arts. 63.º e 68.º do RLOP.

Contra-alegando, o Município de Lisboa conclui:

I - O raciocínio do Rct. assenta no pressuposto de que a TRIU não tem natureza de taxa, por não ter, segundo diz, contrapartida específica. O que, por si só, inviabiliza qualquer hipótese de sucesso do presente recurso.

II - Desde logo, é o próprio elemento literal do RTRIU que aponta no sentido de que estamos perante uma verdadeira taxa, na medida em que, se o autor da norma lhe atribuiu essa nomenclatura, devemos presumir, à luz do disposto no n.º 3 do artigo 9.º do CC, que aquele *soube exprimir o seu pensamento em termos adequados*.

III - Não é verdade que na TRIU não existe a sinalgmaticidade que caracteriza e distingue a figura da taxa da do imposto, pois que, em bom rigor, na TRIU existe uma contrapartida que corresponde a um serviço público, o qual se traduz, por sua vez e no caso vertente, nos encargos municipais inerentes às infra-estruturas urbanísticas que, de qualquer forma, são utilizadas ou pelo menos susceptíveis de o serem, pelo sujeito passivo.

IV - Perante a impossibilidade técnica de determinar, em termos concretos, qual o momento e o quantitativo exacto das despesas que cada operação de construção, reconstrução, ampliação e alteração de uso implicará, criou-se uma presunção legal do montante que deve ser imputado a cada (uma) daquelas operações, de acordo com critérios pré-definidos e conhecidos dos cidadãos, sem que esta circunstância retire à TRIU a qualificação de taxa.

V - Pese embora não seja possível individualizar a prestação do Município que caberá a cada sujeito passivo, uma vez que as utilidades prestadas são, nas mais das vezes, indivisíveis, tais utilidades não deixam, por essa razão, de se conexionar com a actividade do sujeito passivo, assim como também não deixam de estar ao seu alcance, pelo que continua a existir o mencionado sinalagma.

VI - O sujeito passivo da TRIU beneficia das utilidades (de oferta e fruição permanentes) relacionadas com aquela taxa pelo simples facto de fazer parte da malha urbana da cidade, mesmo que, na maior parte das vezes, os serviços prestados pelo Município não revertam em seu benefício exclusivo. Contudo, tal facto não é descaracterizador da TRIU enquanto taxa.

VII - As utilidades prestadas pelo Município ao nível da criação, remodelação e reforço das infra-estruturas urbanísticas estão directamente conexas com a actividade do particular que, com a emissão da licença de construção, fica investido no direito à construção de um prédio, o qual, se por um lado beneficia das infra-estruturas realizadas, por outro, contribui para o desenvolvimento e crescimento urbanístico e, em consequência, para a necessidade do permanente redimensionamento daquelas infra-estruturas.

VIII - A ampliação de um prédio, seja em que zona for da cidade, determina necessariamente uma sobrecarga para as infra-estruturas existentes, para a sua manutenção, determinando até, eventualmente, o seu acréscimo, pois contribui de forma acentuada para a necessidade de reequacionar a cidade de modo a manter ou promover a qualidade de vida.

IX — Ainda que o Rct. estivesse correcto (no que não se concede), no sentido de que não existe na TRIU a contrapartida a que corresponde a satisfação subjectiva efectivamente proporcionada pelas utilidades criadas pelo Município, mesmo assim, tal não determinaria a inexigibilidade da taxa em causa, atendendo a que o Rct. sempre beneficiará das utilidades sociais objectivas que a sua intervenção urbanística, se não exige directamente, no mínimo contribui para sobrecarregar.

X — No que concerne à simultaneidade ou contemporaneidade das prestações que o Rct. entende que deve estar presente no sinalagma caracterizador da figura da taxa, o Tribunal Constitucional entendeu, (...), a propósito das propinas e licenças, que, para serem devidas taxas, nem sempre é necessária a efectiva utilização dos bens, porque “as conveniências da cobrança fazem com que elas sejam devidas pela simples possibilidade dessa utilização”. Por conseguinte, a satisfação proporcionada pelo serviço público prestado pelo Município pode perfeitamente ser futura.

XI — Por estas razões, e nomeadamente porque não estamos perante qualquer imposto, mas, sim, perante a cobrança de uma taxa municipal legalmente admitida por via da al. a) do art.º 11º da Lei 1/87, de 06.I, já revogada, e da al. a) do art.º 19º da Lei nº 42/98, de 06.VIII, actualmente em vigor, com contornos específicos que, contudo, não colidem com o conceito jurídico de taxa, são improcedentes os alegados vícios de inconstitucionalidade e de nulidade por cobrança de um imposto ilegal.

XII — Relativamente à alegada tempestividade da interposição da impugnação judicial, nunca antes havia o Rct. invocado a falta de notificação, pelo que, como bem entendeu o acórdão recorrido, esta é “uma questão nova, insusceptível de ser conhecida em sede de recurso”.

XIII - Sendo certo que, pelo menos desde o pagamento da taxa em apreço, em 31.VII.1995, ou se assim não se entender, desde a apresentação da reclamação graciosa, em 28.XII.1995 (em que o ora Rct. demonstrou cabal conhecimento do acto de liquidação em todas as suas vertentes), se deve considerar que aquele teve acesso a uma notificação completa do conteúdo, data e autoria do acto, impõe-se a conclusão de que, pelo menos em Março de 1996, operou a caducidade do direito de interpor a impugnação judicial dos autos.

XIV - E, sendo o prazo de impugnação judicial peremptório, de caducidade e de conhecimento officioso, o seu decurso extingue o direito de impugnação, pelo que deveria, até, a sentença ter, desde logo, rejeitado a impugnação judicial apresentada pelo ora Rct., com fundamento na sua extemporaneidade.

XV - Em qualquer caso, sempre se impõe a absolvição do Rcd.º do pedido.

XVI - Portanto, ainda que, por mera cautela de patrocínio, se considerasse tempestiva a impugnação judicial dos presentes autos, mesmo assim não procederia nenhum dos argumentos esgrimidos e atrás contestados, por não existirem os vícios que o Rct. invoca, determinantes da anulabilidade e/ou da nulidade do acto. Igualmente, não existe qualquer erro de julgamento em relação ao acórdão recorrido.

O distinto PGA entende que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Em sede factual, temos:

a) A ora impugnante requereu na Câmara Municipal de Lisboa (CML), em 01.IX.94, a aprovação e licenciamento de um projecto de arquitectura de obras de alteração que pretendia levar a efeito na sua fracção designada pela letra “E”, correspondente ao 2º andar do imóvel sito na Rua Eduardo Coelho, nº 46, em Lisboa.

b) Tal projecto de arquitectura foi aprovado por despacho do Director do Departamento de Gestão Urbanística de 23.III.1995, tendo o ora impugnante sido notificado em 30.III.1995 de que tal projecto fora aprovado e determinado o envio do processo ao Departamento de Património, para cálculo da TRIU;

c) Através da informação nº 771/DP/95, constante de fls. 81 do proc. 2786/OB/94, de 02.V. 1995, foi efectuado o cálculo da taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas, adiante designada TRIU, de esc. 2 002 000\$00;

d) A informação a que se alude em c), mereceu despacho de “Concordo”, proferido pelo Presidente da CMLisboa, em 04.VII.1995, que, nessa mesma data, deferiu o processo de licenciamento e que condicionou a emissão da licença de construção ao pagamento daquela TRIU, tendo o impugnante obtido autorização para aumentar a área de construção em 35,2 m<sup>2</sup>;

e) Em 12.VII.1995, os serviços da CML notificaram o impugnante do deferimento deste processo e, nesse mesmo mês de Julho de 1995, expediram aviso ao impugnante para proceder ao pagamento da licença de obras, no valor de esc. 41 190\$00, e do valor da TRIU referida em e), no montante de esc. 2 002 000\$00, no prazo de 30 dias, a contar desse mês de Julho de 1995;

f) Em 31.VII.1995, o impugnante procedeu ao pagamento da licença de obras e da TRIU referidas em e);

g) Em 28.XII.1995, o impugnante reclamou por via graciosa dessa liquidação, pondo em causa a legalidade de aplicação da TRIU, dando

origem ao proc. 5403/PGU/95, que depois de devidamente apreciada, foi indeferida por despacho de 23.V.1996 do Presidente da CML, com fundamento em extemporaneidade, decisão que foi comunicada ao impugnante por ofício n.º 945, de 29.V.1996.

h) Os serviços da CML informam que a quantia referida em e) foi liquidada com base no Regulamento da TRIU, constante do Edital n.º 22/94, publicado no Diário Municipal no 16 816, de 14.II.1994;

i) A petição inicial que originou estes autos de impugnação deu entrada nos serviços competentes da CML em 16.IX.1996, mostrando-se observado pelos serviços da CML o disposto nos arts. 129.º e 130.º do CPT, tendo sido mantido na totalidade o acto tributário de liquidação ora impugnado, por despacho de 12.V.1997, do Presidente da CML.

Exposta a factualidade disponível, importa, desde logo, registar que, como bem nota o EMMMP, “o Mmo Juiz da 1.ª Instância julgou intempestiva a impugnação judicial, por ter sido deduzida fora do prazo legal (cfr. fls. 168-188).

O Tribunal Central Administrativo confirmou a sentença da 1.ª instância, esclarecendo, porém, que a intempestividade radica na circunstância de a reclamação graciosa prévia ter sido deduzida fora do prazo legal (fls. 261-271).”

Ora, nas expostas conclusões da alegação do recurso ataque algum é expressamente desfechado contra tal decisão, que, por isso, se mantém incólume.

É certo que, na conclusão 8.ª, o Rct. afirma que “nunca foi notificado dos actos de liquidação e cobrança *sub judice*, não constando das alíneas da matéria de facto dada como provada qualquer referência a tal facto,...

Quanto a este último ponto, o teor das alíneas e), f) e g) do probatório evidencia o infundado de tal afirmação. Na verdade, não só em 12.VII.1995 os serviços da CML notificaram o impugnante do deferimento do processo de licenciamento (condicionado ao pagamento da TRIU), como lhe enviaram aviso de pagamento da licença de obras no montante de esc. 41 190\$00 e da TRIU no valor de esc. 2 002 000\$00, com indicação do atinente prazo legal.

E que tal notificação continha os elementos essenciais é claramente revelado pelo facto de que o seu destinatário, “não só pagou, como até recorreu em termos claros e precisos, demonstrando ter cabal conhecimento do acto na reclamação graciosa que deu origem ao Processo n.º 54/PGU/95.”

Ademais, como se observa no aresto recorrido, “se tal notificação ou aviso não cumpriu todas as formalidades legais de uma verdadeira notificação (art.º 21.º, n.º 2, do CPT), sempre o recorrente teria ao seu alcance o comando da norma do art.º 22.º do mesmo Código, desta forma lhe permitindo tomar conhecimento integral de todos os elementos dessa liquidação, o que não invoca tenha feito.” Naturalmente, porque ao corrente de todos os elementos essenciais da notificação!

Mas, reiterando posição abertamente assumida na petição inicial, na conclusão 9.ª o recorrente diz que “os actos de liquidação e cobrança do tributo em análise são nulos, podendo a impugnação *sub judice* ser deduzida a todo o tempo (v. art.º 88.º, 1, a) e c), e 2, do DL 100/84, de 29 de Março, e art.º 134.º, 2, do CPA; cfr. art. 828.º, § único, 1, do CA).

Não tem, porém, razão.

É que, como se entendeu no acórdão desta Secção de 28.I.1998 — rec. 21 770 (em que o relator do presente interveio como 1.º Adjunto), “os

efeitos de tal nulidade quedam-se no quadro do acto normativo, não se projectando tal e qual nos actos tributários a que serve de fonte de direito regulamentar, atentas as razões de certeza e segurança jurídicas que estão na base da perduração de efeitos jurídicos a ‘situações de facto decorrentes de actos nulos’ considerados no regime da nulidade dos actos administrativos previstos no artigo 134.º do CPA.”

É que uma coisa é o vício da norma, outra, diversa, é o vício do acto.

Como bem se nota no acórdão do Pleno da 1.ª Secção do STA de 29.II.92, rec. n.º 26 478, “além, uma norma ferida de morte, de nulidade, que os tribunais têm de ignorar; aqui, um acto administrativo fazendo aplicação de uma norma no errado pressuposto da sua validade, da sua existência ou relevância jurídica, o que integra o vício de violação de lei por erro no pressuposto de direito (...), causa de mera anulabilidade (...).”

Também no acórdão do mesmo Pleno de 27.VI.1995 — rec. 26 483, se entendeu que “o acto administrativo que aplica norma inconstitucional não é nulo, estando viciado por erro nos pressupostos de direito, que integra violação de lei, causal de mera anulabilidade.”

Igualmente no acórdão de 9.X.96 — rec. 20 873 se entendeu que “o acto que aplica norma interna desconforme àqueles direitos (constitucional ou comunitário) não é nulo, antes está viciado por erro nos pressupostos de direito, que integra a dita violação de lei, causa de mera anulabilidade.”

De concluir é, pois, que o acto impugnado nos presentes autos é meramente anulável (ficando precludido o direito de arguição da respectiva ilegalidade pelo decurso do tempo) susceptível de formar caso resolvido ou caso decidido se não atacado nos termos e no prazo impostos por lei.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência em razão da hierarquia.*

### Sumário:

*I — A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1.ª instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito [cf. artigos 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 280.º, n.º 1, do CPPT].*

*II — Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não só contraria mas também não foi levada em consideração na decisão recorrida, é aquela Secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.*

Processo n.º 617/04-30.

Recorrente: SESAGEST — Projectos e Gestão Imobiliária, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Conselheiro Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Sesagest-Projectos e Gestão Imobiliária, SA-, pessoa colectiva com sede na rua João Mendonça, n.º 505-Sra. da Hora-Matosinhos, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que julgou parcialmente improcedente a impugnação judicial deduzida contra os actos de liquidação adicional de IVA respeitantes aos anos de 1997 e 1999 e respectivos juros compensatórios, no valor global de 658.327,37 euros, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

101. A douta Sentença padece de errada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 4.º n.º 1 e n.º 2 e 3.º n.º 1 e 3 do DL n.º 241/86, de 20/8.

102. A douta Sentença não enquadrou devidamente a questão “sub judge” – está em causa o direito de dedução de IVA por parte da Recorrente, IVA este que lhe foi liquidado pela Imomuro.

103. É entendimento pacífico e unânime (inclusivamente da AF) ser perfeitamente admissível a dedução do imposto suportado em facturas anteriores à data da renúncia, desde que respeitem aos imóveis em que se renunciou à isenção de IVA e a dedução ocorra dentro do prazo referido no n.º 2 do artigo 91.º do CIVA.

104. Se assim é quanto a facturas anteriores à data da renúncia, por maioria de razão há-de ser quando, como no caso concreto, o IVA foi liquidado à Recorrente em facturas posteriores à data da sua (Recorrente) renúncia à isenção de IVA, se bem que respeitando a rendas vencidas anteriormente à data dessa renúncia, tendo sido cumprido o prazo previsto no n.º 2 do artigo 91.º do CIVA.

105. Ao contrário do que se refere na douta Sentença, do disposto no n.º 2 do artigo 4.º do DL n.º 241/86, de 20/8, não se extrai que a dedução do imposto só pode ser efectuada com base no contrato de locação dos imóveis; outrossim que o direito de dedução do IVA suportado a montante não pode ser exercido enquanto o sujeito passivo não celebrar a jusante o contrato de locação do imóvel relativamente ao qual renunciou à isenção de IVA

106. No caso concreto o direito de dedução de IVA foi exercido posteriormente à data da celebração das sublocações (com a MCH).

107. A douta Sentença omitiu indevidamente o disposto no artigo 22.º n.º 2 do CIVA, segundo o qual a dedução de IVA deve ser efectuada na declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas (nas quais tiver sido liquidado esse IVA).

108. Foi o que fez a Recorrente – a Imomuro liquidou o IVA em facturas de 31.12.1997 e 30.11.1999; a Recorrente deduziu-o nas DP de 12.1997 e 11.1999, respectivamente.

109. A douta Sentença recorrida omitiu indevidamente o disposto no n.º 2 do artigo 19.º e no artigo 20.º n.º 1 do CIVA, dos quais se extrai que não se pode deduzir IVA suportado a montante se e enquanto este não tiver sido liquidado em factura ou documento equivalente emitido na forma legal.

110. Daí decorre que o nascimento do direito de dedução de IVA não se verifica no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente ou no momento da realização da prestação dos serviços, mas sim no momento da facturação desse mesmo IVA, na forma legal.

111. Como no caso concreto o IVA foi facturado à Recorrente, na forma legal, depois desta ter obtido os seus certificados de renúncia à isenção de IVA, de imediato nasceu, na sua esfera, o direito de dedução desse IVA, incluindo daquele que porventura já lhe tivesse sido facturado e ou respeitasse a períodos anteriores.

112. Com o devido respeito, a douta Sentença recorrida não atende a uma questão elementar – a Recorrente nada tem que ver e não é obrigada a conhecer as circunstâncias em que a Imomuro liquidou este IVA à Recorrente e, conseqüentemente, se este IVA foi ou não devida e tempestivamente liquidado pela Imomuro.

113. Certo é que o IVA em causa foi liquidado à Recorrente na forma legal e que essa liquidação e correspondente entrega ao Estado não foram anuladas pela AF.

114. Sem prejuízo, se é certo, face ao disposto no artigo 2.º n.º 1 c) do CIVA, que quem por hipótese liquide indevidamente IVA em factura ou documento equivalente, não deixa por isso de ser sujeito passivo,

115. Também não é menos verdade que esse IVA liquidado indevidamente, não pode, por isso, deixar de poder ser deduzido pelo sujeito passivo a quem tiver sido liquidado (cfr. al. a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 19.º e o artigo 21.º, “a contrario”, todos do CIVA) – a douta Sentença omite indevidamente o disposto nestes preceitos legais.

116. Daqui decorre, por outro lado, a ilegalidade da liquidação de quaisquer juros compensatórios, pois estes pressupõem culpa da Recorrente na alegada dedução – indevida de IVA, o que não foi o caso.

117. Assim preceituam os artigos 89.º n.º 1 do CIVA e 35.º n.º 1 da LGT, indevidamente omitidos e violados pela douta Sentença recorrida.

118. Sem prejuízo, quanto à liquidação de IVA por parte da Imomuro:

119. A douta Sentença recorrida interpreta e aplica erradamente o disposto no n.º 1 do artigo 3.º do DL 241/86, de 20/8, quando daí pretende extrair que tal liquidação de IVA apenas pode ter lugar a partir do mês ou trimestre seguintes àquele em que é emitido o certificado de renúncia;

120. Com efeito, este preceito legal refere-se outrossim ao momento a partir do qual deve ter lugar o envio da declaração periódica de IVA relativa ao imóvel em causa; não se refere à obrigação de liquidação de IVA.

121. A douta Sentença recorrida interpreta erradamente o disposto no n.º 3 do artigo 3.º do DL n.º 241/86, de 20/8 – este, ao referir que uma vez obtido o certificado de renúncia deve ser liquidado IVA relativamente aos adiantamentos não pode significar senão que, uma vez obtido o certificado, de imediato deve ser liquidado IVA nos “outputs” relativos

ao imóvel, inclusivamente sobre os montantes que eventualmente hajam sido recebidos antes da obtenção do certificado.

122. No caso concreto da fracção F a questão nem se coloca, uma vez que está provado que a primeira vez que foram facturadas rendas e o respectivo IVA, foi-o depois da obtenção do certificado.

123. Quanto à fracção D, diferentemente da fracção F (diferença não atendida pela douda Sentença recorrida), as rendas relativas aos meses de Abril a Dezembro de 1999 foram facturadas nas correspondentes datas de vencimento (logo, não se verificou qualquer atraso na sua facturação),

124. Pelo que, quando a Imomuro obteve o certificado de renúncia à isenção de IVA, deveria de imediato proceder à liquidação de IVA sobre essas mesmas rendas por força do disposto no n.º 3 do artigo 3.º do DL 241/86, de 20/8, como se verificou.

125. Quanto à “tempestividade” da facturação das rendas e do IVA em causa, por parte da Imomuro, o Mmo Juiz “a quo” interpreta e aplica erradamente o disposto no art. 35.º n.º 1 e art. 7.º n.º 1 c) e 3 do CIVA,

126. e incorre em erro de julgamento ao confundir a Imomuro com a Recorrente; a questão da facturação das rendas e do respectivo IVA coloca-se tão só na perspectiva da Imomuro; não da Impugnante.

127. Por outro lado, omite indevidamente o disposto nos artigos 8.º n.º 1 a) e b) e 28.º n.º 1 b), dos quais se extrai que as rendas deveriam ter sido facturadas e o correspondente IVA liquidado até ao 5.º dia útil seguinte ao último dia do mês a que respeitasse a renda, não importando qual o momento do vencimento das rendas,

128. sendo que para efeitos de IVA o serviço considera-se realizado no fim do período a que respeita a prestação periódica e pelo montante desta mesma prestação periódica.

129. Pelo que, ao contrário do referido na douda Sentença recorrida, no caso da fracção F e da relativa a Dezembro de 1997, esta e o correspondente IVA foram tempestivamente facturados pela Imomuro, porquanto nessa parte o “serviço” considera-se realizado em 31.12.1997, quando já havia obtido o certificado de renúncia à isenção.

130. Quanto à fracção D e à renda relativa a Novembro de 1999, esta, tal como o correspondente IVA, foram de igual forma tempestivamente facturados pela Imomuro, porquanto o “serviço”, nesta parte, ficciona-se concluído em 30.11.1999, depois de obtido o certificado de renúncia à isenção.

131. Assim, as liquidações adicionais de IVA supra referidas deveriam pelo menos ter sido anuladas em Esc. 12.452.500\$00, no caso da liquidação de 1997, e em Esc. 5.601.500\$00, no caso da liquidação de 1999.

132. Se a Imomuro porventura não respeitou, nos demais casos, os prazos legais de facturação das rendas e de liquidação de IVA, o que aqui só por hipótese se admite, é matéria não imputável à Recorrente, como se disse,

133. sendo certo que a AF deixou essas liquidações (e correspondentes entregas de IVA) absolutamente intocáveis (conquanto contraditoriamente considere que tais liquidações são indevidas), intocabilidade esta que entretanto se tornou irreversível, por já ter decorrido o prazo legal de caducidade,

134. o que conflitua com os princípios constitucionais da Justiça, da imparcialidade e da proporcionalidade, bem assim como com a neutralidade do IVA (cfr. artigos 55.º da LGT, 266.º da CRP e 5.º n.º 2 e

6.º do CPP) tudo indevidamente omitido e violado pela douda Sentença recorrida.

135. O IVA em causa é precisamente o mesmo, na esfera da Imomuro e da Recorrente, pelo que se não se aceita a sua dedução pela Recorrente porque, entre outras, terá sido indevidamente liquidado pela Imomuro, então também essa liquidação não deveria ser aceite e, por conseguinte, deveria ser anulada; não foi o caso.

136. Como a anulação do IVA na esfera da Imomuro já não se afigura possível, por ter decorrido o prazo legal de caducidade, os ditos princípios constitucionais da justiça, imparcialidade de proporcionalidade impõem que seja aceite a sua dedução na esfera da Recorrente.

137. A manter-se o entendimento da douda Sentença está-se a atropelar a neutralidade do IVA – quem liquida entrega ou Estado; quem é objecto de liquidação, se for um sujeito passivo com direito à dedução, deduz o IVA – criando-se imposto oculto e duplicação de colecta de IVA quanto ao mesmo período de imposto (cfr. artigo 205.º do CPPT).

138. Ao contrário do decidido, as referidas liquidações de Juros Compensatórios padecem de vício de falta de fundamentação – uma análise atenta do relatório da AF permite concluir que esta em lugar algum apontou para a liquidação de juros compensatórios nestes casos de alegada “dedução indevida de IVA”.

139. Pelo que a douda Sentença, nesta parte, violou o disposto nos artigos 77.º n.º 1 e 268.º n.º 3 da CRP.

140. A douda Sentença recorrida omitiu indevidamente que, no caso da liquidação de Juros Compensatórios relativa ao período de 9712, não foi respeitado o disposto no artigo 35.º n.º 10 da LGT, segundo o qual nos respectivos cálculos deveria atender-se à evolução das taxas durante o período temporal considerado.

141. A douda Sentença recorrida violou o disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT (redacção em vigor à data das liquidações “sub judice”), segundo o qual os contribuintes têm “Direito de audição antes da liquidação”.

142. A admitida retroactividade (pela douda Sentença), ao caso concreto, do disposto no n.º 3 do artigo 60.º da LGT (na redacção introduzida pelo artigo 13.º n.º 1 da Lei n.º 16-A/2002, de 31/5), alegadamente decorrente do n.º 2 do artigo 13.º dessa Lei, é ilegal e inconstitucional.

143. O disposto no novo artigo 60.º n.º 3 da LGT não constitui uma das interpretações plausíveis do disposto no artigo 60.º n.º 1 a) e n.º 2 da LGT na sua redacção inicial, pelo que, em substância, estamos perante lei inovadora e não perante lei efectivamente interpretativa, pelo que não há lugar à aplicação do artigo 13.º n.º 1 do CC.

144. Essa retroactividade viola o princípio constitucional da participação dos interessados nas decisões que lhes dizem respeito, bem como um dos elementos essenciais dos impostos, as garantias dos contribuintes, com a consequente violação dos princípios constitucionais da legalidade e irretroactividade das leis fiscais (cfr. os artigos 103.º n.º 2 e n.º 3 da CRP, 8.º n.º 1 e 12.º n.º 1 da LGT, e 12.º n.º 1 do CC).

145. A atribuição de carácter retroactivo à disposição legal em apreço atropela direitos e expectativas adquiridas à luz da lei vigente à data dos factos (cfr. artigos 12.º n.º 1 e 13.º n.º 1 do CC), desde logo porque a lei nova veio consagrar um entendimento com o qual os contribuintes não podiam contar.

146. A admitir-se a referida retroactividade teremos situações de facto verificadas à luz do mesmo quadro legislativo que terão um

tratamento jurídico oposto em função da maior ou menor celeridade nas sua apreciação, o que é atentatório dos princípios constitucionais da igualdade e justiça, consagrados nos artigos 55º da LGT, 5º e 6º do CPA e 266º da CRP.

A recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, uma vez que, nas conclusões 116ª, 122ª e 123ª das suas alegações, a recorrente “afirma factos que o Mmº Juiz “a quo” não estabeleceu na sentença recorrida”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente nos seguintes termos:

1. Em 116. das conclusões das suas alegações de recurso não são afirmados factos;

2. outrossim a ilegalidade da liquidação de Juros Compensatórios uma vez que a Recorrente não teve culpa na pretensa dedução indevida de IVA, o que é meramente conclusivo e em nada põe em causa o quadro factual definido na douta Sentença recorrida e aquele que decorre dos sinais dos autos.

3. Quanto ao afirmado em 122. e 123. das conclusões, trata-se efectivamente de matéria de facto;

4. contudo, são afirmações factuais de cariz meramente conclusivo, tendo em conta atendendo ao quadro factual definido na douta Sentença recorrida, que nesse aspecto em nada é posto em causa.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo Exmº Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento oficioso.

2 – A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) Relativamente à impugnante foi elaborado pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária o projecto de relatório de folhas 60 a 71 o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

b) A impugnante foi notificada daquele projecto de relatório para querendo exercer o direito de audição, o qual esta exerceu – cfr. fls 59 e 73 a 80

c) Pelos Serviços de Inspeção tributária foi elaborado o relatório de folhas 83 a 96 o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais e onde em síntese consta que: «Fracção F (hipermercado situado no Centro Comercial Colombo)

1. O SP solicitou a renúncia à isenção ao abrigo do nº 4 do art. 12º do CIVA e do DL nº 241/86, de 20 de Agosto, por requerimento apresentado em 22 de Dezembro de 1997 no respectivo Serviço de Finanças, a qual lhe foi confirmada em 29 de Dezembro de 1997.

Assim, nos termos do nº 1 do art. 30 do DL nº 241/86, de 20 de Agosto, o primeiro período de imposto relativo ao imóvel em causa, seria o mês seguinte ao da emissão do Certificado, ou seja Janeiro de 1998.

Pela análise das DP's apresentadas pela Sesagest constata-se, ter sido deduzido o IVA relativo a rendas da mencionada fracção autónoma, na DP de Dezembro de 1997.

As correcções resultantes desta irregularidade estão relacionadas com o mencionado nos pontos seguintes (nºs 2 e 3) e af objecto de correcção.

2. A 2 de Dezembro de 1996 foi celebrado um contrato de arrendamento entre a Imomuro – Sociedade Imobiliária, S.A (promitente compradora

da fracção F no Centro Comercial Colombo) e a Sesagest – Projectos e Gestão Imobiliária, S.A.

No mesmo contrato era referido que o início do pagamento da renda se verificaria a contar de 1 de Setembro de 1997.

Pela alteração do referido contrato de arrendamento efectuada em 1 de Setembro de 1997, a renda foi alterada para o valor de 73 250 000\$00.

Pela Imomuro, que tinha renunciado à isenção do IVA conforme Certificado dos respectivos Serviços de Finanças datado de 29 de Dezembro de 1997, foi facturado na mesma data – factura nº 1 – o valor de Esc.: 293 000 000\$00 referente às rendas de Setembro a Dezembro de 1997 (73 250 000\$00 \* 4) e o valor de 73 250 000\$00 – factura nº 2 – referente à renda de Janeiro de 1998.

O IVA das 5 rendas anteriormente referidas (Setembro de 1997 a Janeiro de 1998) foi liquidado pela Imomuro pela Nota de Débito nº 1 de 31/12/1997, ascendendo a Esc. 62 262 500\$00.

Uma vez que as rendas são devidas no dia 1 do mês anterior àquele a que respeitam, conforme menciona o contrato e tratando-se de prestações de Serviços de carácter continuado que dão lugar a pagamentos sucessivos, pelo nº 3 do art. 7º do CIVA consideram-se as prestações realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido e exigível pelo respectivo montante.

Assim e conjugando com o facto do primeiro período de imposto se referir, ao mês seguinte ao da emissão do Certificado conforme vem mencionado no nº 1 do art. 3º do DL nº 241/86, de 20 de Agosto, não está correcta a liquidação de IVA, por parte da Imomuro, sobre as rendas de Setembro a Dezembro de 1997 uma vez que o Certificado de renúncia à isenção está datado de 29 de Dezembro de 1997. Relativamente à renda de Janeiro, cujo IVA também foi liquidado pela Imomuro em Dezembro de 1997, a mesma seria apenas devida e exigível no mês de Janeiro, juntamente com a renda de Fevereiro, esta a título de adiantamento.

Tendo, sido liquidado o IVA pela Imomuro, mesmo que indevidamente pela alínea c) do nº 1 do art. 20 do CIVA tinha esta a obrigação de o entregar nos cofres do Estado, situação que se veio efectivamente a verificar.

Não sendo objecto de correcção na Imomuro, este problema é no entanto pertinente relativamente à Sesagest que tendo renunciado à isenção na mesma data, veio incorrectamente a deduzir esse IVA.

Assim encontra-se deduzido indevidamente pela Sesagest na DP de 97.12 o valor de Esc.: 49 810 000\$00 (= 73 250 000\$00 \* 4 \*17%).

3. Como anteriormente foi mencionado, a 2 de Dezembro de 1996, foi celebrado um contrato de arrendamento entre a Imomuro (promitente compradora da fracção em causa) e a Sesagest, o qual teve o seu início na mesma data. No mesmo contrato é referido que os respectivos pagamentos se iniciariam a contar de 1 de Setembro de 1997.

A fracção autónoma foi entregue à Sesagest sem qualquer acabamento interno (em tosco), obrigando-se esta a executar as obras necessárias ao fim a que a fracção se destinava.

Tendo em conta que:

- A fracção em causa ao ter sido entregue à Sesagest sem qualquer acabamento interno (em tosco) não se encontrava em condições de conceder o gozo do bem ao fim a que se destinava (utilização para hipermercado).

- Conforme menciona o referido contrato era obrigação da Sesagest efectuar as obras necessárias a colocar o bem em condições de ser usufruído para esse fim.

- Acresce o facto de não serem devidas rendas, por parte da Sesagest, durante o período de Dezembro de 1996 a Agosto de 1997, altura em que foram efectuadas as principais obras necessárias ao fim a que se destinava a fracção e que deram origem ao reembolso referente ao período 00.08, solicitado pela Sesagest.

- A renda mensal estipulada de Esc.: 90 750 000\$00 veio mais tarde, por alteração do contrato celebrado a 1 de Setembro de 1997, a ser reduzida para Esc.: 73 250 000\$00. Iniciando-se os pagamentos apenas nessa data nunca chegou a ser paga a renda inicialmente estipulada.

- O contrato de subarrendamento da Sesagest com a Modelo Continente Hipermercados, S.A. foi celebrado apenas em Outubro de 1997, iniciando-se de imediato.

Pelo anteriormente mencionado constata-se que o referido contrato não pode ser considerado de arrendamento uma vez não respeitar as condições impostas pelo art. 1º do RAU aprovado pelo DL nº 321-B/90, de 15 de Outubro (gozo temporário de um prédio urbano... mediante retribuição), sendo considerado um contrato promessa de arrendamento.

A concretização definitiva do negócio ocorreu com a celebração de escritura pública do contrato de arrendamento (conforme art. 1029º do Código Civil e art. 7º do RAU) em 12 de Março de 1999, vindo possibilitar a dedução, por parte da Sesagest, do IVA liquidado nas rendas desta fracção autónoma – nº 2 do art. 4º do DL nº 241 86 de 20.08.

Tendo a Sesagest deduzido IVA referente às rendas de Janeiro de 1998 a Março de 1999 nas respectivas DP's de Dezembro de 1997 a Fevereiro de 1999 verifica-se uma dedução antecipada do mesmo pelo que está sujeito a Juros Compensatórios.

Fracção D (hipermercado sito no Centro Comercial Vasco da Gama)

Idênticas situações se verificaram aquando do arrendamento da fracção D relativa ao Hipermercado situado no Centro Comercial Vasco da Gama, também entre a Imomuro e a Sesagest.

1 - O SP solicitou a renúncia à isenção ao abrigo do nº 4 do art. 12º do CIVA e do DL nº 241/86, de 20 de Agosto, por requerimento apresentado em 22 de Novembro de 1999 no respectivo Serviço de Finanças, a qual lhe foi confirmada na mesma data.

Assim, nos termos do nº 1 do art. 3º do DL nº 241/86, de 20 de Agosto, o primeiro período de imposto relativo ao imóvel em causa, seria o mês seguinte ao da emissão do Certificado, ou seja Dezembro de 1999.

Pela análise das DP's apresentadas pela Sesagest constata-se ter sido deduzido o IVA relativo a rendas da mencionada fracção autónoma, na DP de Novembro de 1999.

As correcções resultantes desta irregularidade estão relacionadas com o mencionado nos pontos seguintes (nºs 2 e 3) e aí objecto de correcção.

2 - A 1 de Fevereiro de 1998 foi celebrado um contrato de arrendamento entre a Imomuro (promitente compradora da fracção em causa no Centro Comercial Vasco da Gama) e a Sesagest.

No mesmo contrato era referido que o início do pagamento da renda se verificaria a contar de 1 de Abril de 1999.

Pela alteração do referido contrato de arrendamento efectuada em 1 de Abril de 1999, a renda foi alterada para o valor de 32 950 000\$00.

Pela Imomuro, que tinha renunciado à isenção do IVA conforme Certificado dos respectivos Serviços de Finanças datado de 22 de Novembro de 1999, foram facturadas a partir de Abril as rendas de Abril a Dezembro de 1999 – facturas nºs 5, 6, 8, 10, 12, 14, 16, 17 e 18 – sem liquidação do IVA, tendo sido efectuada a sua liquidação através da factura nº 19 de 30/11/99 no valor de Esc.: 50 413 500\$00, (32 950 000\$00 \* 9 \* 17%).

Uma vez que as rendas são devidas no dia 1 do mês anterior àquele a que respeitam, conforme menciona o contrato e tratando-se de prestações de serviços de carácter continuado que dão lugar a pagamentos sucessivos, pelo nº 3 do art. 7º do CIVA consideram-se as prestações realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido e exigível pelo respectivo montante.

Assim e conjugando com o facto do primeiro período de imposto se referir ao mês seguinte ao da emissão do Certificado conforme vem mencionado no nº 1 do art. 3º do DL nº 241/86, de 20 de Agosto, não está correcta a liquidação do IVA, por parte da Imomuro, sobre as rendas de Abril a Novembro de 1999 uma vez que o Certificado de renúncia à isenção está datado de 22 de Novembro de 1999. Relativamente à renda de Dezembro, cujo IVA também foi liquidado pela Imomuro em Novembro de 1999, a mesma seria apenas devida e exigível no mês de Dezembro, juntamente com a renda de Janeiro, esta a título de adiantamento.

Tendo sido liquidado o IVA pela Imomuro, mesmo que indevidamente, pela alínea c) do nº 1 do art. 2º do CIVA tinha esta a obrigação de o entregar nos cofres do Estado, situação que se veio efectivamente a verificar.

Não sendo objecto de correcção na Imomuro, este problema é no entanto pertinente relativamente à Sesagest que tendo renunciado à isenção na mesma data, veio incorrectamente a deduzir esse IVA.

Assim encontra-se deduzido indevidamente pela Sesagest na DP de 97.12 o valor de Esc. 44 812 000\$00 (= 32 950 000\$00 \* 8 \* 17%).

3 - Como anteriormente foi mencionado, a 1 de Fevereiro de 1998, foi celebrado um contrato de arrendamento entre a Imomuro (promitente compradora da fracção em causa) e a Sesagest, o qual teve o seu início na mesma data. No mesmo contrato é referido que os respectivos pagamentos se iniciariam a contar de 1 de Abril de 1999.

A fracção autónoma foi entregue à Sesagest sem qualquer acabamento interno (em tosco), obrigando-se esta a executar as obras necessárias ao fim a que a fracção se destinava.

Tendo em conta que:

- A fracção em causa ao ter sido entregue à Sesagest sem qualquer acabamento interno (em tosco) não se encontrava em condições de conceder o gozo do bem ao fim a que se destinava (utilização para hipermercado).

- Conforme menciona o referido contrato era obrigação da Sesagest efectuar as obras necessárias a colocar o bem em condições de ser usufruído para esse fim.

- Acresce o facto de não serem devidas rendas por parte da Sesagest, durante o período de Fevereiro de 1998 a Março de 1999, altura em que foram efectuadas as principais obras necessárias ao fim a que se destinava a fracção e que deram origem ao reembolso referente ao período 00.12, solicitado pela Sesagest.

- A renda mensal estipulada de Esc.: 38 000 000\$00 veio mais tarde, por alteração do contrato celebrado a 1 de Abril de 1999, a ser reduzida



para Esc.: 32 950 00\$00. Iniciando-se os pagamentos apenas nessa data nunca chegou a ser considerada a renda inicialmente estipulada.

- O contrato de subarrendamento da Sesagest com a Modelo Continente Hipermercados, SA, foi celebrado apenas em 22 de Abril de 1999, iniciando-se de imediato.

- O local do hipermercado em causa esteve a ser utilizado pela Expo 98 que decorreu de Maio a 30 de Setembro do mesmo ano, não podendo portanto ser ocupado para os fins a que se destinava.

Pelo anteriormente mencionado constata-se que o referido contrato não pode ser considerado de arrendamento uma vez não respeitar as condições impostas pelo art. 1º do RAU aprovado pelo DL nº 321-B/90, de 15 de Outubro (gozo temporário de um prédio urbano... mediante retribuição), sendo considerado um contrato promessa de arrendamento.

Acresce o facto de na 6ª cláusula do contrato de arrendamento celebrado em 14/8/2000 entre a Imomuro e a Sesagest é referido ser o contrato efectuado em 1/2/1998 como contrato promessa de arrendamento.

A concretização definitiva do negócio ocorreu com a celebração do contrato de arrendamento de 14 de Agosto de 2000 (conforme art. 7º do RAU, alterado pelo DL nº 64-A/2000, de 22 de Abril), vindo possibilitar a dedução, por parte da Sesagest, do IVA liquidado nas rendas desta fracção autónoma – nº 2 do art. 4º do DL nº 241/86 de 20.08.

Tendo a Sesagest deduzido IVA referente às rendas de Dezembro de 1999 a Agosto de 2000 nas respectivas DP's de Novembro de 1999 a Julho de 2000, verifica-se uma dedução antecipada do mesmo pelo que está sujeito a Juros Compensatórios.

#### Conclusão

Em resultado do anteriormente referido serão de efectuar as seguintes correcções:

- IVA indevidamente deduzido, por infringir o nº 3 do art. 7º, nº 30 do art. 90º nº 4 do art. 12º, art. 19º e seguinte do CIVA e DL nº 241/86 de 20.08.:

Período IVA Obs.

97-12 49.810.000\$00 (73.250.000\$00 \*17%) \*4

IVA das rendas de Setembro a Dezembro

de 1997 do hipermercado sito no CCColombo

99-11 44.812.000\$00 (32.950.000\$00 \*17%) \*8

IVA das rendas de Abril a Novembro de 1999

do hipermercado sito no C C Vasco da Gama

Total 94.622.000\$00

- IVA para efeitos de Juros Compensatórios:

Por ter sido deduzido o IVA das fracções em causa anteriormente à existência dos contratos definitivos de arrendamento, infringindo o nº 2 do art. 4º do DL nº 241/86 de 20.08:

Exercício Período IVA Total

1997 97-12 12.452.500\$00 12.452.500\$00

1998 98-01 24.905.000\$00

98-02 37.357.500\$00

98-03 49.810.000\$00

98-04 62.262.500\$00

98-05 74.715.000\$00

98-06 87.167.500\$00

98-07 99.620.000\$00

98-08 112.358.908\$00

98-09 125.097.816\$00

98-10 137.836.724\$00

98-11 150.575.632\$00

98-12 163.314.540\$00 1.125.021.120\$00

1999 99-01 176.053.448\$00

99-02 188.792.356\$00

.....

99-11 5.601.500\$00

99-12 11.203.000\$00 381.650.304\$00

2000 00-01 16.804.500\$00

00-02 22.406.000\$00

00-03 28.164.342\$00

00-04 33.922.684\$00

00-05 39.681.026\$00

00-06 45.439.368\$00

7-0751.197.710\$00

- Dedução indevida de IVA pela Sesagest

A dedução indevida de IVA pela Sesagest resulta da qualidade de sujeito passivo em causa.

A empresa encontra-se enquadrada no CAE 70200, dedicando-se ao arrendamento de bens imobiliários, próprios ou alheios, no exercício da sua actividade. Esta situação encontra-se prevista no Código do IVA no nº 30 do art. 9º, pelo que se encontra isenta (isenção simples) com carácter obrigatório.

Pelo nº 4 do art. 12º do Código do IVA é dada a possibilidade a estes SP's de renunciarem à isenção desde que cumpridas determinadas condições. Esta mesma situação encontra-se legislada pelo DL 241/86 de 20 de Agosto.

Foi esta opção exercida pelo SP relativamente aos Hipermercados instalados nos Centro Comerciais Colombo e Vasco da Gama tendo obtido os Certificados a que alude o nº 6 do art. 12 do Código do IVA, respectivamente, a 29 de Dezembro de 1997 e 22 de Novembro de 1999.

Pelos contratos de arrendamento, celebrados a 2 de Dezembro de 1996 (Hipermercado situado no Centro Comercial Colombo) e 1 de Fevereiro de 1998 (Hipermercado situado no Centro Comercial Vasco da Gama) é mencionado que os respectivos pagamentos terão o seu início reportado a 1 de Setembro de 1997 e 1 de Abril de 1999 respectivamente, sendo devida no primeiro dia útil do mês anterior a que respeite.

Sendo o arrendamento uma prestação de serviços de carácter continuado que dá lugar a pagamentos sucessivos (mensais) e sendo estas devidas no primeiro dia útil do mês anterior constata-se que previamente à obtenção do Certificado de Renúncia à Isenção, quer para o caso do Hipermercado sito no Centro Comercial Colombo quer para o sito no Centro Comercial Vasco da Gama, o SP estava enquadrado no art. 9º não tendo por isso possibilidades de deduzir o IVA que lhe foi liquidado pela Imomuro.

Assim não é pelo facto da Imomuro ter liquidado, mesmo que indevidamente, IVA nessas rendas que impossibilita a dedução do mesmo por parte da Sesagest mas sim pelo facto de, à data, esta ser um sujeito passivo isento sem direito a dedução (art. 9º).

Apenas a partir da obtenção do Certificado de Renúncia à Isenção a Sesagest se torna, relativamente a estes imóveis, um sujeito passivo "normal".

Quanto à questão dos adiantamentos recebidos correspondentes a locação de imóveis o mesmo apenas se verifica relativamente a um mês de antecipação conforme vem mencionado nos contratos em causa.

Quanto ao invocado pelo SP relativamente à facturação efectuada pela Imomuro e cujo IVA foi deduzido pela Sesagest não refere o DL 241/86 de 20 de Agosto normas especiais relativas ao facto gerador e exigibilidade do imposto. Para determinação do montante de ocorrência desses factos há que recorrer aos artigos 7º e 8º do CIVA.

Pelo nº 3 do art. 7º conjugado com o facto de vir mencionado nos contratos de arrendamento serem as rendas devidas no 1º dia útil do mês anterior, constata-se não ter sido, a factura emitida para as rendas dos meses de Setembro, Outubro, Novembro e Dezembro de 1997 relativamente ao Hipermercado sito no Centro Comercial Colombo – factura nº 1 respeitada; conforme determina a alínea b) do nº 1 do art. 8º e no nº 1 do art. 35º do CIVA.

Independentemente de ter havido acordo entre as partes quanto ao pagamento de rendas de 1 de Setembro de 1997 para 29 de Dezembro de 1997 (facto que não nos foi dado conhecimento aquando da visita externa) não deixaria o imposto no caso de ser devido, de ser facturado nos respectivos prazos, sendo justificado o posterior pagamento por recibo.

Quanto às facturas das rendas relativas ao Hipermercado sito no Centro Comercial Vasco da Gama constata-se que foram processadas as facturas números 5, 6, 8, 10, 12, 14, 16 e 17 datadas de 3 de Abril de 1999 a 1 de Outubro de 1999 sem liquidação de IVA. O mesmo veio a ser liquidado através da factura nº 19 de 30 de Novembro de 1999.

No caso de ser devida a liquidação de imposto, não tinham sido respeitadas os respectivos prazos de liquidação conforme vem mencionado na alínea b) do nº 1 do art. 8º e no nº 1 do art. 35º do CIVA.

Acresce o facto de, quer na factura referente às rendas de Setembro a Dezembro de 1997 do Hipermercado sito no Centro Comercial Colombo factura nº 1 – quer nas facturas referentes às rendas de Abril a Novembro de 1999 do Hipermercado sito no Centro Comercial Vasco da Gama facturas números 5, 6, 8, 10, 12, 14, 16 e 17 – ser feita a menção de “IVA isento ao abrigo do art. 9º nº 30 do CIVA”.

- Dedução antecipada do IVA suportado pela Sesagest

Pelas razões invocadas no projecto de correcções, os contratos celebrados a 2 de Dezembro de 1996 e a 1 de Fevereiro de 1998, respectivamente para os Hipermercados sitos no Centro Comercial Colombo e no Centro Comercial Vasco da Gama não podem ser considerados contratos definitivos uma vez que não respeitam as condições impostas pelo art. 1º do RAU aprovado pelo DL nº 321-B/90 de 15 de Outubro (gozo temporário de um prédio urbano... mediante retribuição).

Os dois mencionados contratos são em tudo idênticos uma vez que as fracções em causa foram entregues em toско e cujo período de pagamento do arrendamento se verificou posteriormente.

No contrato de arrendamento celebrado a 14 de Agosto de 2000 entre a Imomuro e a Sesagest, relativamente ao Hipermercado sito no Centro Comercial Vasco da Gama, refere-se na cláusula 6ª tratar-se o contrato efectuado em 1 de Fevereiro de 1998 de um contrato promessa de arrendamento. Sendo o contrato celebrado a 2 de Dezembro de 1996, relativo ao Hipermercado sito no Centro Comercial Colombo em tudo idêntico ao contrato efectuado a 1 de Fevereiro de 1998 será de concluir tratar-se igualmente de um contrato promessa.

Acresce o facto de, à data, o art. 1029º do Código Civil e o art. 7º do RAU preverem a escritura pública relativamente a este tipo de contratos.

Ao contrário do que menciona o SP no seu direito de audição – ponto 26 – não é posto em causa o direito à dedução do IVA mas sim o momento em que ele é efectuado.

Estando já na posse do SP o Certificado de Renúncia à Isenção, o direito à dedução do imposto suportado nas fracções autónomas em causa é reportado para a data do contrato de locação com o qual se pretende significar contrato legalmente eficaz, ou seja em observância com a lei que os regula e que no caso em apreço é desde 15 de Outubro de 1990, o RAU (ponto 26.2 da Informação 2010 de 27 de Novembro de 1996 do DSIVA).

Também ao contrário do que menciona o sujeito passivo o nº 2 do art. 4º do DL 241/86 de 20 de Agosto não se aplica apenas aos casos de pedidos de Reembolso mas também à dedução do IVA relativa a cada imóvel ou parte autónoma no imposto apurado em outros imóveis ou partes autónomas (...) antes da celebração do contrato de locação (diga-se legalmente eficaz) dos imóveis.

A dedução antecipada do IVA por parte do sujeito passivo levou à entrega nos cofres do Estado de imposto inferior ao devido, durante os períodos em causa, pelo que o sujeita a juros compensatórios.»

d) A impugnante foi notificada das correcções constantes do relatório citado na alínea que antecede – cfr. fls. 82 -.

e) Administração Fiscal procedeu relativamente à impugnante à liquidação adicional de IVA referente a 1997 no valor de Esc. 49.810.000\$00 indicando a seguinte fundamentação «Liquidação adicional, feita nos termos do art. 82º do Código do IVA e com base em correcção efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária» «Motivo 09», «09 – Outros motivos» – cfr. fls. 30 -.

f) A Administração Fiscal procedeu relativamente à impugnante à liquidação adicional de IVA referente a 1999 no valor de Esc. 44.812.000\$00 indicando a seguinte fundamentação «Liquidação adicional, feita nos termos do art. 82º do Código do IVA e com base em correcção efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária» «Motivo 09», «09 – Outros motivos» – cfr. fls. 45 -.

g) A Administração Fiscal procedeu relativamente à impugnante à liquidação de juros compensatórios conforme consta de folhas 31 a 44 e 46 a 57 os quais aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais e de onde consta em síntese a seguinte fundamentação: - «Juros compensatórios liquidados nos termos do art. 89º do Código do IVA por ter havido atraso na liquidação ou na entrega do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo. Imposto em falta (...); Nº de dias (...), Taxa de juro (em vigor no início do retardamento) (...) Valor dos juros (...); - «Juros compensatórios liquidados nos termos do art. 89º do Código do IVA por ter havido atraso na liquidação ou na entrega do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo. Dedução antecipada (...), Taxa em vigor (no início do retardamento) (...), Numero de dias (...), Total dos juros (...); - Juros compensatórios liquidados nos termos do art. 89º do Código do IVA e 35º da Lei Geral tributária, pelos motivos abaixo indicados e por facto imputável ao sujeito passivo. Dedução antecipada (...), Período na que se aplica a taxa (...) Taxa de juro aplicável ao período – a equivalente à taxa dos juros legais fixada nos termos do nº 1 do artigo 559º do Código Civil (...), Valor dos Juros (...).»

h) Em 29 de Dezembro de 1997 a Repartição de Finanças do Concelho de Matosinhos certificou que Imomuro – Sociedade Imobiliária S.A. renunciou ao abrigo do art. 12º nº 4 do CIVA à isenção prevista no nº 30 do art. 9º do mesmo Código relativamente ao prédio ali indicado cujo locatário ali se certifica ser a impugnante, indicando-se como data da renúncia à isenção 29 de Dezembro de 1997, tudo conforme consta de folhas 99 e 100 que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais.

i) Em 22 de Novembro de 1999 a Repartição de Finanças do Concelho de Matosinhos certificou que Imomuro – Sociedade Imobiliária S.A. renunciou ao abrigo do art. 12º nº 4 do CIVA à isenção prevista no nº 30 do art. 9º do mesmo Código relativamente ao prédio ali indicado cujo locatário ali se certifica ser a impugnante, indicando-se como data da renúncia à isenção 22 de Novembro de 1999, tudo conforme consta de folhas 178 a 180 que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

j) Em 29 de Dezembro de 1997 a Repartição de Finanças do Concelho de Matosinhos certificou que a impugnante renunciou ao abrigo do art. 12º nº 4 do CIVA à isenção prevista no nº 30 do art. 9º do mesmo Código relativamente ao prédio ali indicado cujo locatário ali se certifica ser Modelo Continente Hipermercados S.A., indicando-se como data da renúncia à isenção 29 de Dezembro de 1997, tudo conforme consta de folhas 102 e 103 que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

k) Em 22 de Novembro de 1999 a Repartição de Finanças do Concelho de Matosinhos certificou que a impugnante renunciou ao abrigo do art. 12º nº 4 do CIVA à isenção prevista no nº 30 do art. 9º do mesmo Código relativamente ao prédio ali indicado cujo locatário ali se certifica ser Modelo Continentes Hipermercado S.A., indicando-se como data da renúncia à isenção 22 de Novembro de 1999, tudo conforme consta de folhas 114 e 115 que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

l) Em 2 de Dezembro de 1996 a Imomuro – Sociedade Imobiliária S.A. deu em arrendamento à impugnante o imóvel identificado no contrato cuja cópia consta de folhas 105 a 112 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, o qual foi entregue à locatária na mesma data, iniciando-se o pagamento da renda em 01 de Setembro de 1997 e sendo a renda no valor de 90.750.000\$00 mensal, paga no primeiro dia útil do mês anterior àquele a que respeita.

m) Em 1 de Setembro de 1997 a Imomuro e a impugnante acordaram que o valor mensal da renda devida pelo arrendamento referido na alínea que antecede seria de Esc. 73.250.000\$00 – cfr. fls. 164 a 166 -.

n) Em 12 de Março de 1999 a impugnante e a Imomuro celebraram a escritura pública de arrendamento relativa ao imóvel referido nas duas alíneas que antecederam cuja cópia consta de folhas 126 a 136 e que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais, da qual resulta que a fracção foi entregue à impugnante em 2 de Dezembro de 1996.

o) Em 1 de Outubro de 1997 a impugnante celebrou com Modelo Continente Hipermercados S.A o contrato cuja cópia consta de folhas 170 a 176 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais de acordo com o qual a impugnante dá à segunda em subarrendamento o imóvel referido nas alíneas anteriores.

p) Em 21 de Outubro de 1999 a impugnante celebrou a escritura pública de arrendamento relativa ao contrato referido na alínea que antecede cuja cópia consta de folhas 116 a 128 do processo administrativo apenso e aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.

q) Em 1 de Fevereiro de 1998 a Imomuro – Sociedade Imobiliária S.A. deu em arrendamento à impugnante o imóvel identificado no contrato cuja cópia consta de folhas 117 a 123 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, o qual foi entregue à locatária na mesma data, iniciando-se o pagamento da renda em 01 de Abril de 1999 e sendo a renda no valor de 38.000.000\$00 mensal, paga no primeiro dia útil do mês anterior àquele a que respeita – cfr. fls. 117 a 123 e 182 -.

r) Em 1 de Abril de 1999 a Imomuro e a impugnante acordaram que o valor mensal da renda devida pelo arrendamento referido na alínea que antecede seria de Esc. 32.950.000\$00 – cfr. fls. 184 a 187 -.

s) Em 9 de Novembro de 2000 entre a impugnante e a Imomuro celebrou-se uma escritura pública em que a primeira declarou comprar à segunda e esta vender àquela o imóvel referido nas duas alíneas que antecederam cuja cópia consta de folhas 163 a 169 do processo administrativo apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.

t) Em 22 de Abril de 1999 a impugnante celebrou com Modelo Continente Hipermercados S.A o contrato cuja cópia consta de folhas 189 a 195 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais de acordo com o qual a impugnante dá à segunda em subarrendamento o imóvel referido nas alíneas anteriores.

u) Damos aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais os documentos cujas cópias contam de folhas 168 a 198.

3 - Como se entendeu, entre muitos outros, no acórdão do STA de 4/5/94, rec. nº 17.643, “porque a competência do Tribunal se afere pelo quid disputatum que não pelo quid decisum, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso” (no mesmo sentido, vide Ac. do STA de 1/4/98, in rec. nº 13.326).

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artºs 31º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a) do ETAF e 280º, nº 1 do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

Assim, a questão da competência hierárquica para efeito daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o Tribunal ad quem tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de

direito e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequado (neste sentido, Ac. do STA de 17/2/99, in rec. n.º 22.470).

4 – Fazendo aplicação de tais princípios ao caso subjudice, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, a recorrente refere que:

“116. Daqui decorre, por outro lado, a ilegalidade da liquidação de quaisquer juros compensatórios, pois estes pressupõem culpa da Recorrente na alegada dedução indevida de IVA, o que não foi o caso.

122. No caso concreto da fracção F a questão nem se coloca, uma vez que está provado que a primeira vez que foram facturadas rendas e o respectivo IVA, foi-o depois da obtenção do certificado.

123. Quanto à fracção D, diferentemente da fracção F (diferença não atendida pela douda Sentença recorrida), as rendas relativas aos meses de Abril a Dezembro de 1999 foram facturadas nas correspondentes datas de vencimento (logo, não se verificou qualquer atraso na sua facturação)...”.

Ora, esta factualidade, como bem anota o Exm.º Procurador-Geral Adjunto e é, de certo modo, reconhecido pela recorrente, não consta do elenco probatório.

Assim, do teor de tais conclusões não oferece dúvidas de que a recorrente não cingiu a sua divergência com a decisão “a quo” à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se questiona a matéria de facto fixada no probatório da sentença recorrida, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

Assim, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierárquicamente incompetente para o seu conhecimento (cfr. art.ºs 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b) e 41.º, n.º 1, al. a) do ETAF, na anterior redacção e 280.º, n.º 1 do CPPT).

5 – Termos em que se acorda em declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo do Norte (Secção do Contencioso Tributário) (cfr. art.º 18.º, n.º 3 do CPPT).

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

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Oposição. Indeferimento liminar. Causas de pedir diversas. Evidente improcedência do pedido.*

### Sumário:

- I — Invocadas, na petição inicial, duas causas de pedir, não é de indeferir liminarmente a petição inicial se, no tocante a uma delas, for alegado fundamento legal, constante do respectivo normativo, e no tocante à outra, não for inteiramente líquido o sem fundado da respectiva pretensão.*
- II — Em tal caso, é de revogar a decisão de indeferimento liminar.*

Processo n.º 626/04-30.

Recorrente: Nova Sapataria Inglesa, L.ª

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **NOVA SAPATARIA INGLESIA, LD.**, com sede na Rua da Prata, 180, Lisboa, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada, por dívidas de IVA, juros compensatórios e moratórios.

O Mm. Juiz do 4.º Juízo daquele Tribunal indeferiu liminarmente a petição inicial, a pretexto de que os fundamentos invocados não cabem na respectiva previsão legal (art. 204.º do CPPT).

Inconformada com esta decisão, a oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A oponente, ora recorrente, deduziu oposição à execução fiscal, apresentando documentos (extractos das diversas contas do IVA) que reflectem a realidade das transacções realizadas nos exercícios de 1998, 1999 e 2000.

2. A administração fiscal peticiona IVA, juros compensatórios e acrescidos / de mora legais.

3. Por não considerar devidas as deduções efectuadas, em consequência do atraso na entrega do Mod. 22.

4. A recorrente fundamenta a oposição à execução deduzida com base na alínea h), no que respeita aos juros de mora contidos no título executivo e alínea i), no que respeita à ocorrência de factos modificativos/extintivos da dívida executiva que afecta a sua exigibilidade e que a recorrente prova ou são susceptíveis de provar por documento, do n. 1 do art. 204.º do CPPT.

5. Em relação aos juros de mora a lei não assegura qualquer via autónoma de impugnação do acto da entidade emitente do título executivo e inexistente o facto tributário que justifique a dívida de imposto exigida pela administração fiscal, o que constitui fundamento legal e legítimo à oposição à execução, em tempo deduzida.

6. A dívida exequenda é inexigível, por indevida!

7. Impõe-se a revogação do despacho do Mm. Juiz a quo que, assim, rejeitou liminarmente a oposição à execução deduzida pela ora recorrente, com fundamento na ineptidão da petição inicial.

8. O despacho “sub recurso” viola o disposto nos art.ºs. 204.º, n. 1, alíneas h) e i) e 209.º, n. 1, al. c) do CPPT.

Não houve contra-alegações.

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

Ouvidas sobre esta questão prévia, as partes nada disseram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa conhecer imediatamente a questão prévia, suscitada pelo EPGA.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide art.ºs. 101º e 102º do C. P. Civil, 16º do CPPT, 5º do anterior ETAF, aqui aplicável, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamus então.

Dispõe o art. 32º, al. b) do citado ETAF:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

“... ”

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

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

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

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

Vejamus então.

Escreveu o EPGA no seu douto parecer:

“As 2ª e 3ª conclusões das alegações de recurso enunciam facto não contemplado no probatório da decisão impugnada (nem provado por documento autêntico constante do processo) sujeito à formulação de um juízo pelo tribunal, expresso no binómio provado / não provado, independentemente da sua relevância para a decisão da causa”.

Será assim?

Não comungamos desta perspectiva enunciada pelo EPGA.

Na verdade, estamos perante um indeferimento liminar, onde o Juiz não efectua um julgamento em matéria de facto.

É certo que seleccionou alguns factos que julgou pertinentes para a decisão da causa, mas que resultavam da alegação da oponente, vazada na petição inicial.

Porém, não se pode dizer que tenha assumido posição contrária a outros factos alegados pela recorrente.

Acresce dizer que a conclusão 2ª é a tradução integral do art. 3º da petição inicial, sendo a conclusão 3ª uma explicitação / reiteração das razões daquela outra conclusão.

Improcede assim a questão prévia suscitada pelo MP.

3. São duas as causas de pedir constantes da petição inicial: a primeira tem a ver com a liquidação de IVA e a segunda com a liquidação de juros compensatórios e juros de mora.

Importa dizer que o Mm. Juiz não tomou posição expressa sobre esta segunda questão.

Mas a recorrente não suscitou a respectiva nulidade por omissão de pronúncia.

Vejamus então.

Quanto à primeira questão, a decisão recorrida balizar-se-á dentro dos parâmetros legais, discorrendo a propósito sobre a norma respectiva.

Na verdade, não é possível discutir na oposição à execução a ilegalidade em concreto da liquidação, como decorre do disposto no art. 204º, 1, a), do CPPT. Movendo-se nesta perspectiva jurídica, a decisão recorrida não mereceria, neste ponto, e aparentemente, qualquer censura.

Isto no que toca à liquidação do IVA, pois quanto à liquidação dos juros a perspectiva seria sempre diversa, como adiante se enunciará.

É certo que agora a recorrente acena com o fundamento previsto na al. i) do n. 1 do citado art. 204º do CPPT, fundamento que não alegou claramente na petição inicial.

Mas quanto a este aspecto, é questionável que os documentos juntos traduzam factos modificativos / extintivos da dívida executiva que afectem a sua exigibilidade (como alega a recorrente), sendo que não é possível apreciar, nesta fase, a legalidade da liquidação, como decorre do citado preceito legal.

Porém, e porque, como veremos depois, não é possível indeferir liminarmente a petição inicial, a questão deve ser apreciada definitivamente a final.

Na verdade, não é possível rejeitar liminarmente a petição inicial, no tocante à liquidação dos juros compensatórios e de mora.

Alega, com efeito, a recorrente que não teve possibilidade de contraditar tal liquidação em momento anterior. Daí que acene com o fundamento previsto na alínea h) do n. 1 do citado art. 204º do CPPT.

Fala até em inexigibilidade da dívida (“A dívida exequenda é inexigível ...” – conclusão 6ª). Ora, a inexigibilidade da dívida é fundamento de oposição à execução.

Pois bem.

Neste momento, não mostram os autos, de forma liminar e patente, a sem razão de um tal fundamento.

Daí que não possa a recorrente ser impossibilitada de discutir a referida liquidação (de juros compensatórios e de mora).

Pelo que, no tocante a esta causa de pedir (e subsequente pedido), nunca seria possível, como dissemos, rejeitar liminarmente a petição inicial.

A decisão recorrida não pode pois manter-se.

3. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, que deve ser substituída por outra que não seja de rejeição liminar com o fundamento invocado.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Contribuições à segurança social. Prescrição da dívida exequenda. Ampliação da matéria de facto.*

### Sumário:

*Se o Tribunal de 1.ª Instância não elencar os factos probatórios necessários, face à lei então aplicável, para verificar se as contribuições devidas à segurança social já prescreveram, impõe-se a ampliação da matéria de facto com vista à obtenção dos factos que suportem aquela decisão de direito (artigo 729.º, n.º 3, do CPC).*

Processo n.º 759/04-30.

Recorrente: Maria de Fátima Gomes Fonseca Machado.

Recorrida: Direc. Inst. Gest. Financ. da Seg. Social de Braga.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Maria de Fátima Gomes Fonseca Machado, residente na rua Jerónimo Pimentel, nº 14-2º, Braga, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a oposição à execução fiscal por dívidas de contribuições à Segurança Social, relativas aos meses de Agosto e Setembro de 1991 e de Abril a Julho de 1992, no valor global de 12.648,42 euros, dela vem interpor recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) A ora agravante foi citada pelo ofício nº 11142, de 21.9.2001, para, na qualidade de herdeira do executado, seu falecido marido, proceder ao pagamento da importância de 2.542.998\$00 - EUR 12.648,42, ou seja, os valores correspondentes às dívidas exequendas que lhe competirá pagar, acrescidas de juros de mora e custas reduzidas;

b) A ora agravante nunca foi validamente notificada da liquidação das dívidas exequendas, nem tem conhecimento de que o seu falecido marido o haja sido;

c) Porque nem a ora agravante foi validamente notificada, nem o seu falecido marido, da liquidação das dívidas exequendas, caducou o direito de tal liquidação, nos termos do artº 33º, nº 1 do Dec-Lei nº 154/91, de 23/5, aqui aplicável por força do nº 5 do art. 5º do Dec. Lei nº 398/98, de 17/12;

d) As dívidas exequendas encontram-se prescritas, nos termos do disposto no nº 2 do art. 63º, da Lei nº 17/2000, de 8.8, o que também se invoca para todos os efeitos legais, uma vez que respeitam aos períodos de Agosto e Setembro de 1991 e Abril, Maio, Junho e Julho de 1992;

e) Em consequência, já prescreveu o direito da Segurança Social ao recebimento de tais contribuições;

f) Tanto a caducidade como a prescrição invocadas são fundamento de oposição à execução, nos termos, respectivamente, da al. e) e d) do nº 1 do art. 204º do C.P.P.T.

g) A douda sentença recorrida, ao decidir que “não tinha que ser notificado o contribuinte”, violou o nº 3 do art. 268º da CRP. A notificação constitui o meio idóneo para levar ao conhecimento do devedor um facto e a eficácia da decisão do procedimento tributário depende da notificação aos contribuintes, sem qualquer restrição, devendo, por isso, aplicar-se *in casu* o art. 33º do CPT.

h) A douda sentença recorrida violou ainda o nº 2 *in fine* do art. 34º do CPT, o qual estabelece “salvo regime especial”. Ora, o preceito invocado pela ora agravante, ou seja, o nº 2 do art. 63º da Lei nº 17/2000, de 8.8, é uma norma especial, devendo aplicar-se *in casu*.

i) Mas mesmo que assim não seja entendido, o que só por mera cautela se admite, a verdade é que, pelo menos, as contribuições e respectivos juros do mês de Agosto de 1991 estão prescritas, uma vez que o prazo de prescrição se há-de contar a partir do início do mês seguinte àquele em que são devidas, ou seja, do início do mês de Setembro de 1991. Quanto a estas, o prazo de prescrição ter-se-ia completado em 1 de Setembro de 2001. É o que resulta do artº 14º do Dec. Lei nº 103/80, de 9.5 e do nº 2 do art. 53º da Lei nº 24/84, de 14.8, – cfr Acórdão do STA, de 12.2.97 – Rec. nº 20846, Apêndice DR, 14.5.99, pª 471 - a que corresponde o actual nº 2 do art. 63º da L 17/2000, de 8.8, que preceitua:

*A obrigação de pagamento das cotizações e das contribuições, para a Segurança Social, prescreve no prazo de cinco anos a contar da data em que aquela obrigação deveria ter sido cumprida.*

j) Pelo exposto, e pelo que Vossas Excelências doutamente suprirão, deve ser dado provimento ao recurso, anulando-se a aliás douda sentença recorrida, com todas as consequências legais, como é de JUSTIÇA.

A entidade recorrida não contra-alegou.

O Exnº Procurador-Geral adjunto emitiu doudo parecer no sentido de ser confirmado o julgado, negando-se, assim, provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Foi deduzida execução fiscal nº 0450-93/102816.2 instaurada contra José Barbosa Machado, originário devedor, por dívida proveniente de contribuições à Segurança Social relativa aos meses de Agosto e Setembro de 1991 e Abril a Julho de 1992;

2. A oponente foi citada pelo ofício nº 11142, de 26.09.2001 para proceder ao pagamento da dívida exequenda.

3 – São duas as questões decidendas, a saber: se a oponente não foi notificada da liquidação das dívidas exequendas e se estas estão já prescritas.

Começamos pela apreciação da segunda das referidas questões dada a prioridade lógico-jurídica do seu conhecimento sobre a outra.

Como é sabido a prescrição das obrigações tributárias por contribuições devidas ao CRSS, suscitada pela recorrente é fundamento de oposição à execução fiscal e é de conhecimento oficioso (artºs 204º, nº 1, al. d) e 175º do CPPT).

Essas contribuições são contribuições tributárias especiais de natureza equivalente aos impostos (vide Acs. do STA de 29/3/00, in rec. nº 24.445 e do Tribunal Constitucional nº 183/96, in DR II Série de 23/5/96).

De acordo com a matéria de facto fixada, as contribuições cuja cobrança se pretende fazer pela execução fiscal respeitam aos meses de Agosto e Setembro de 1991 e Abril a Julho de 1992.

Sendo assim, esta questão da prescrição, em razão do tempo, terá de ser resolvida à luz do disposto nos artºs 14º do Decreto-lei nº 103/80

de 9/5 e 53º, nº 2 da Lei nº 28/84 de 14/8, que são leis especiais no que contende com o prazo e no artº 34º do CPT na restante matéria.

Por outro lado, também não há aqui que fazer aplicação do disposto nos artºs 48º, que encurtou o prazo de prescrição para oito anos e 49º da LGT que entrou em vigor em 1/1/99 (artº 6º do Decreto-lei nº 398/98 de 17/12), nem tão pouco e como pretende a recorrente, no artº 63º, nº 2 da Lei nº 17/00 de 8/8, que encurtou o prazo de prescrição para cinco anos e que entrou em vigor em 8/2/01 (artº 119º), uma vez que é aplicável à sucessão dos prazos o preceituado no artº 297º do CC, como, aliás, o impõe o artº 5º, nº 1 do citado Decreto-lei nº 398/98.

Isto é, a nova lei é aplicável “mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar”.

Também não releva para a situação dos autos o regime do crédito artº 63º, nº 3, segundo o qual “a prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida”.

Estamos perante norma material inovatória aplicável para o futuro e não perante situações ocorridas fora do seu âmbito temporal.

Ora e como vimos, tendo a LGT e a Lei nº 17/00 de 8/8 entrado em vigor em 1/1/99 e 8/2/01, respectivamente, é manifesto que não ocorreu a prescrição face a estes novos regimes, o que só aconteceria em 1/1/07 e 8/2/06, também respectivamente.

Assim, ressalta que o prazo de prescrição de dez anos, previsto nos citados artºs 14º do Decreto-lei nº 103/80 e 53º, nº 2 da Lei nº 24/84, por força do disposto no artº 34º, nº 2 do CPT conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial, interrompendo-se, porém, com a instauração da execução, cessando porém esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação, independentemente da ocorrência de citações feitas aos responsáveis chamados à execução (nº 3).

Acontece, porém, que a este propósito, nada consta do elenco probatório vertido na sentença recorrida. Neste apenas se refere a instauração da execução, mas não as ocorrências processuais donde se afira as determinações de facto supra referidas e que interessam à verificação da suscitada questão de prescrição.

E nem delas pode agora conhecer este Supremo Tribunal restringidos como estão os seus poderes de cognição à matéria de direito (artº 21º, nº 4 do ETAF, na anterior redacção).

Pelo que há, assim, que ampliar a matéria de facto com vista a obter os factos que suportem a decisão de direito, conforme o disposto no artº 729º, nº 3 do CPC.

4 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar a decisão recorrida com vista à ampliação da matéria de facto nos referidos termos, ficando, assim, prejudicado o conhecimento da primeira das referidas questões.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Inconstitucionalidade de regulamento. Anulação de liquidação. Repristinação de regulamento anterior. Desaplicação de normas regulamentares pela administração. Caducidade do direito de liquidação. Fiscalização administrativa da constitucionalidade. Suspensão do prazo de caducidade. Conhecimento em substituição pelo STA.*

### Sumário:

- I — *Fora de casos excepcionais em que valores constitucionais possam impor uma limitação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade (como se prevê, para os casos de fiscalização abstracta nos n.ºs 3 e 4 do artigo 282.º), deverá entender-se que o afastamento da aplicação de normas com fundamento em inconstitucionalidade tem como corolário a aplicabilidade do regime que essas normas tenham revogado.*
- II — *Nos casos em que um regulamento que revoga regulamento anterior é, na sua totalidade, formalmente inconstitucional, a inconstitucionalidade abrange a própria norma revogatória, pelo que o novo regulamento não determinou uma válida revogação do anterior.*
- III — *Se foi formulado por um tribunal um juízo concreto de inconstitucionalidade formal de um regulamento, em decisão transitada em julgado, que anulou a liquidação de um tributo, haverá o dever, imposto pelo artigo 205.º, n.º 2, da CRP, de a Administração, ao actuar no âmbito de poderes vinculados, agir em sintonia com o judicialmente decidido, no âmbito dos limites subjectivos do caso julgado formado, procedendo a nova liquidação com base no regulamento que o novo tinha revogado, sem prejuízo da caducidade do direito de liquidação.*
- IV — *A razão de ser da suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidação por existência de situação litigiosa é a impossibilidade do exercício do direito enquanto essa situação se mantém.*
- V — *A Administração pode desaplicar normas regulamentares com fundamento na sua inconstitucionalidade.*
- VI — *O artigo 715.º, n.º 2, do CPC é aplicável aos recursos jurisdicionais interpostos para o Supremo Tribunal Administrativo em que este tem poderes de cognição restritos a matéria de direito.*

Processo n.º 808/04-30.

Recorrente: Câmara Municipal de Matosinhos.

Recorrido: IMO — R, Companhia Imobiliária, S. A.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – IMO – R, COMPANHIA IMOBILIÁRIA, S.A., impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto uma liquidação efectuada pela Câmara Municipal de Matosinhos, a título de Taxa Municipal de Loteamento.

Aquele Tribunal julgou procedente a impugnação.

Inconformada, a Câmara Municipal de Matosinhos interpôs o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

A) *Anulado, através de um juízo concreto de inconstitucionalidade, o Regulamento da Taxa Municipal de Urbanização (RTMU), de 1991, era lícito à Recorrente repristinar, como repristinou, as normas anteriores, que ele revogara e substituiu;*

B) *De outro modo, a operação urbanística de que se trata ficar isenta de imposição tributária;*

C) *Essa isenção não está contemplada na ordem jurídica representaria um enriquecimento sem causa da Impugnante, acarretando grave injustiça e lesão para o interesse público.*

**TERMOS EM QUE**

*deve revogar-se a decisão sob censura, ordenando-se que o Tribunal recorrido conheça da outra questão levantada pela Impugnante que foi dada como prejudicada.*

A impugnante contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1) *A repristinação das normas revogadas por uma outra norma considerada inconstitucional apenas vem prevista no art. 282.º da Constituição, quanto à declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, efectuada pelo Tribunal Constitucional, em sede de fiscalização sucessiva abstracta; a repristinação não vem prevista (e, como tal, não é possível) no âmbito da fiscalização concreta da constitucionalidade, regulada pelos art. 204.º e 280.º da Constituição;*

2) *Em fiscalização concreta, a norma julgada inconstitucional apenas é desaplicada num determinado processo, mantendo-se em vigor; logo, não é possível fazer renascer as normas que foram revogadas por um diploma que se mantém em vigor. Isto é, as normas revogadas pela norma julgada inconstitucional não podem produzir efeitos, visto que se mantém em vigor uma norma posterior que dispõe sobre a mesma matéria num sentido diferente;*

3) *Nem, tão pouco, parece possível efectuar uma repristinação com efeitos circunscritos ao caso concreto, sob pena de violação de vários princípios jurídicos verdadeiramente estruturantes do nosso sistema jurídico, como sejam o princípio da correcta aplicação da lei no tempo, o princípio da igualdade, o princípio da uniformização de julgados ou o princípio da unidade do ordenamento;*

4) *A opinião dos Profs. Gomes Canotilho e Vital Moreira (que é citada pela Recorrente nas suas Alegações) – para além de muito discutível e duvidosa – não se aplica à situação em apreço, pois diz respeito apenas ao art. 280.º da Constituição, isto é, à fiscalização concreta da constitucionalidade efectuada pelo Tribunal Constitucional (ou fiscalização concreta concentrada), e não à fiscalização concreta difusa, efectuada por qualquer tribunal;*

5) *Ainda que – por hipótese – fosse possível, em fiscalização concreta difusa, repristinar a/s norma/s anterior/es, a verdade é que – in causa*

*– tal não aconteceu: o Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, por decisão (proferida no processo n.º 58/99) já transitada em julgado, desaplicou uma norma com fundamento na sua inconstitucionalidade, mas não procedeu à repristinação de quaisquer outras normas. Logo, a aplicar-se ao caso em apreço uma repristinada, ocorreria – inevitavelmente violação do caso julgado (o qual abrange tanto o deduzido, como o dedutível);*

6) *Acresce ainda que, a haver repristinação (o que por mera cautela se antecipa, mas não se concede), ela nunca poderia ser autonomamente decidida pela própria Administração: não tendo o juiz da causa repristinado as normas anteriores, não pode a Administração – substituindo-se ao tribunal – decidir aplicar ao caso as tais normas anteriores;*

7) *Não é de afastar a hipótese de o regulamento municipal que a Recorrente – ao abrigo de uma alegada repristinação – pretenda aplicar ao caso (o RTMLI) ser também inconstitucional, inclusivamente com base no mesmo tipo de vícios formais que determinaram a inconstitucionalidade do regulamento municipal que foi desaplicado pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto no processo n.º 58/99;*

8) *Na hipótese (improvável) de ser dado provimento ao presente recurso, os autos deverão baixar novamente ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, para que este aprecie uma outra questão (relativa à caducidade do direito de liquidar tributos), que foi oportunamente suscitada, mas que não chegou a ser apreciada por aquele tribunal.*

*Termos em que,*

*Deverá o presente recurso ser julgado totalmente improcedente, mantendo-se a decisão recorrida nos seus exactos termos.*

*Caso assim não se entenda, deverão os autos baixar novamente ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, para apreciação da questão que foi dada como prejudicada.*

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

1. *Merecem o nosso sufrágio as seguintes proposições constantes das alegações da recorrida:*

a) *a repristinação das normas revogadas por norma considerada inconstitucional apenas opera quanto à declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral e, segundo alguma doutrina, em sede de fiscalização concreta de constitucionalidade efectuada pelo Tribunal Constitucional (arts. 280.º n.º 1 e 282.º n.º 1 CRP; Gomes Canotilho/Vital Moreira CRP anotada 3.ª edição p. 997)*

b) *em sede de fiscalização concreta a norma julgada inconstitucional apenas é julgada inconstitucional em determinado processo, mantendo-se em vigor*

c) *não é possível o renascimento de normas revogadas por um diploma que se mantém em vigor*

d) *não é possível a repristinação com efeitos circunscritos a um caso concreto, sob pena de violação de princípios estruturantes do sistema jurídico, designadamente o princípio da igualdade e da unidade do ordenamento*

e) *a decisão do TTIª instância Porto que desaplicou a norma com fundamento em inconstitucionalidade, não determinou a repristinação de quaisquer normas.*

2. *Justificam-se as seguintes observações complementares:*

a) *a adesão ao entendimento da repristinação restrita ao processo em que a norma inconstitucional foi desaplicada produziria um efeito*



*perverso intolerável: a norma estaria em vigor, por repristinação, para os interessados intervenientes no processo, que poderiam beneficiar do renascimento da vigência, mas estaria revogada para os restantes destinatários*

*b) como regra geral a repristinação exige norma expressa. porquanto a revogação da lei revogatória não importa o renascimento da lei que esta revogara (art. 7º n.º 4 CCivil)*

*c) o vazio normativo alegado pela recorrente como consequência da inconstitucionalidade formal do regulamento ao abrigo do qual foi liquidada a TMU não pode inibir o tribunal do exercício da sua função de correcta interpretação e aplicação das leis*

*3. Na hipótese de adesão à tese da repristinação do anterior Regulamento de Ocupação de Solos. Taxa Municipal de Edificação, Taxa Municipal de Loteamentos e Infra-estruturas (RTMLI) deve o STA conhecer por substituição da questão da caducidade do direito de liquidação, porquanto constam do processo todos os elementos necessários (art.715º n.º2 CPC/art.726ºCPC)*

*Conhecendo, deverá declarar a caducidade do direito de liquidação da taxa impugnada, considerando que:*

*a) o facto tributário (emissão do alvará de loteamento) se verificou em data necessariamente anterior à emissão de alvará de licença de construção em 2.06.95 (art.5º RTMLI fls. 175;probatório al. c).*

*b) a recorrida foi notificada da liquidação impugnada em 30.07.2002 (probatório al. f) c)foi ultrapassado o prazo de 5 anos (art.33º n.º 1 CPT/art. 5º n.º 5 DL n.º 398/98.17 Dezembro excluindo a aplicação do art. 45º n.º 1 LGT)*

#### CONCLUSÃO

*O recurso não merece provimento.*

*A sentença impugnada deve ser confirmada.*

*Subsidiariamente (na hipótese de provimento do recurso)*

*Conhecendo por substituição, o STA deve declarar a caducidade do direito de liquidação do tributo impugnado.*

*Notificadas as partes deste douto parecer, apenas a impugnante se pronunciou, manifestando concordância.*

*Corridos os vistos legais, cumpre decidir.*

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

*a) A impugnante procedeu à construção de um edifício, sito na Quinta das Sedas, Senhora da Hora, Matosinhos, destinado a Centro Comercial.*

*b) Tal construção foi autorizada por despacho de 24 de Agosto de 1994, tendo o respectivo Alvará de Licença de Construção sido emitido em 2 de Junho de 1995.*

*c) Por referência a tal construção, a CMM procedeu à liquidação de uma taxa municipal de urbanização no valor de 289.015.190\$00, mais tarde corrigido para 277.332.614\$00.*

*d) A impugnante, em 4 de Julho de 1995, deduziu impugnação do acto de liquidação referido na alínea anterior, o qual correu termos pelo 1º Juízo – 2ª Secção deste Tribunal, e na qual foi proferida, em 14 de Fevereiro de 2000, sentença que a julgou procedente, por ter concluído pela inconstitucionalidade formal do Regulamento da Taxa Municipal de Urbanização que serviu de base a essa liquidação.*

*e) Em 11 de Junho de 2002, a CMM deliberou por unanimidade devolver à impugnante o montante de 277.332.614\$00 e “encarregar os*

*Serviços Municipais do cálculo do valor da taxa devida com base no anterior Regulamento da Taxa Municipal de loteamento e infra-estruturas, por forma a que seja promovido novo acto de liquidação”.*

*f) Com data de 30 de Julho de 2002, a CMM enviou à impugnante a comunicação que consta do ofício de fls. 162 e que tem o seguinte teor:*

*“Na sequência da decisão tomada por deliberação da Camara no dia 11 de Junho de 2002, comunicada a V. Ex.as pelo ofício n.º 10080, de 28 daquele mês, e cumprido que foi já o n.º 2 daquela notificação pela devolução do montante de 1.383.329,25 euros (277.332.614\$00) ordenado pelo Tribunal Tributário de 1 Instância do Porto, e no que respeita ao referido no n.º 3 da citada notificação, informo que os Serviços Municipais, tendo por base o Regulamento da Taxa Municipal de Loteamento que, à data da emissão do respectivo alvará de loteamento seria de 346.415.164\$00, o que corresponde a 1.727.911,55 euros. Considerando que, em sede do processo de loteamento foi liquidada a TMU de Loteamento no montante de 153.962.965\$00 (767.964,03 coros), foi este assunto novamente submetido a reunião de Câmara do dia 22 de Julho do corrente ano, tendo sido deliberado que: “A Câmara apropriou a informação dos serviços e deliberou por unanimidade notificar a IMO R para proceder ao pagamento do valor de 959.946,52 euros”, correspondente ao diferencial entre o montante devido e o liquidado”.*

*g) A liquidação da taxa que agora se impugna baseou-se no Regulamento de Ocupação de Solos, Taxa Municipal de Edificação, Taxa Municipal de Loteamentos e Infra-Estruturas que entrou em vigor em 1 de Fevereiro de 1989 e que foi revogado pelo Regulamento de Taxa Municipal de Urbanização referido na alínea c).*

*h) A presente impugnação foi apresentada em 14 de Outubro de 2002.*

*3 – A questão que é colocada no presente recurso jurisdicional é a de saber se, depois de uma decisão judicial, transitada em julgado, ter anulado a liquidação de um tributo, com fundamento em inconstitucionalidade formal do regulamento que o criou (Regulamento da Taxa Municipal de Urbanização – RTMU –, de 1991), a entidade liquidadora pode efectuar nova liquidação, com suporte legal em diploma regulamentar antecedente (o que estabelecia o regime normativo da Taxa Municipal de Loteamentos e Infra-Estruturas – TML), que tinha sido revogado pelo regulamento considerado inconstitucional.*

*A questão que se coloca, tem uma resposta afirmativa, pois, se todo o novo diploma é inconstitucional, também é inválida *ab initio*, a norma revogatória, expressa ou tácita, que ele contém e, por isso, não ocorreu mesmo uma válida revogação do regime normativo anterior.*

*Será, eventualmente, por esta razão que, nos casos de declaração de inconstitucionalidade de normas com força obrigatória geral, se estabeleceu a regra da repristinação das normas que a norma declarada inconstitucional tiver revogado (art. 282.º, n.º 1, da C.R.P.). (1)*

*Esta razão vale tanto nos casos de declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral como nos casos em que é efectuada fiscalização em concreto por qualquer tribunal, como em todos os casos em que ocorra invalidade originária da norma revogatória, pois o que sucede em todos esses casos é que, retroagindo à data da sua entrada em vigor a destruição dos efeitos da norma revogatória, não se pode*

considerar ter sido validamente revogado o regime legal anterior à norma revogatória inválida. (2)

Por isso, fora de casos excepcionais em que outros valores constitucionais possam impor uma limitação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade (como se prevê, para os casos de fiscalização abstracta nos n.ºs 3 e 4 do art. 282.º), deverá entender-se que o afastamento da aplicação de normas com fundamento em inconstitucionalidade tem como corolário a aplicabilidade do regime que essas normas tenham revogado.

Por outro lado, independentemente da posição que se adopte, em geral, sobre o dever ou não de a Administração aplicar normas formais ou organicamente inconstitucionais enquanto a sua inconstitucionalidade não seja declarada com força obrigatória geral, nos casos em que houve um juízo concreto de inconstitucionalidade formulado por um tribunal, em decisão transitada em julgado haverá o dever, imposto pelo art. 205.º, n.º 2, da C.R.P., de a Administração, ao actuar no âmbito de poderes vinculados, agir em sintonia com o judicialmente decidido, no âmbito dos limites subjectivos do caso julgado formado.

Na verdade, o caso julgado tem «força obrigatória dentro do processo e fora dele nos limites fixados pelos artigos 497.º» (art. 671.º, n.º 1, do C.P.C.), designadamente em relação a quem foi parte no processo em que foi proferida a decisão (art. 498.º, n.º 2, do C.P.C.), pelo que, no caso de decisão de recusa de aplicação de norma com fundamento em inconstitucionalidade ambas as partes no processo ficam vinculadas pelo decidido, tudo se passando entre elas, no que concerne à situação fáctica que foi objecto de apreciação jurisdicional, tendo como pressuposto que tal norma é inconstitucional, com todas as consequências daí decorrentes.

Assim, sendo vinculado o dever de liquidar taxas previstas em regulamentos vigentes, depois de ter sido considerado formalmente inconstitucional todo o novo regulamento, por decisão transitada em julgado, a Câmara Municipal de Matosinhos podia e devia fazer aplicação do diploma anterior ao concreto caso da impugnante, também abrangida pelos efeitos extraprocessuais daquela decisão, se tal era possível dentro do prazo legal de exercício do direito de liquidação,

4 – Na sentença recorrida, foi julgada procedente a impugnação por se ter entendido que o acto de liquidação impugnado enferma de vício de violação de lei, por ter aplicado normas de regulamento anterior àquele que foi considerado formalmente inconstitucional, considerando-se prejudicado o conhecimento da outra questão suscitada pela impugnante.

Essa outra questão suscitada pela impugnante é a da caducidade do direito de impugnar, por a liquidação impugnada não lhe ter sido notificada no prazo de quatro anos previsto no art. 45.º da L.G.T..

Perante a revogação da sentença recorrida que decorre do que se expôs, coloca-se a questão da possibilidade de conhecimento em substituição, em conformidade com o preceituado no art. 715.º, n.º 2, do C.P.C., subsidiariamente aplicável, por força do preceituado no art. 281.º do C.P.P.T. e dos arts. 749.º e 762.º, n.º 1, do C.P.C..

A aplicação deste art. 715.º, n.º 2, aos recursos interpostos para o Supremo Tribunal Administrativo em que este tem poderes de cognição restritos a matéria de direito impõe-se por o art. 726.º do C.P.C. não afastar a aplicação daquele n.º 2 do art. 715.º (mas apenas do seu n.º 1) aos recursos de revista. (3) (4)

Assim, uma vez que as partes foram notificadas para se pronunciarem sobre essa questão, colocada no duto parecer do Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, está satisfeito o requisito previsto no n.º 3 daquele art. 715.º, pelo que se passará a apreciar a referida questão da caducidade.

5 – À apreciação da caducidade do direito de liquidação não é aplicável a L.G.T., pois, por força do disposto no n.º 5 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, «o novo prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos aplica-se aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998».

O facto que deu origem à liquidação impugnada foi a emissão de alvará de licença de construção, que ocorreu em 2-6-95 e, por isso, tem de se concluir pela inaplicabilidade do prazo de caducidade do direito de liquidação previsto na L.P.T.A..

Assim, a caducidade do direito de liquidação tem de ser apreciada à face do preceituado no C.P.T., que, no seu art. 33.º (5), estabelece que «o direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caduca se a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário ou, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu» (n.º 1) e que «a instauração da acção judicial, no caso de situações litigiosas, determina a suspensão do prazo de caducidade até ao trânsito em julgado da decisão» (n.º 2).

No caso em apreço, tendo o facto tributário ocorrido em 2-6-95 e estando-se perante um tributo de obrigação única, conclui-se que o prazo de caducidade de direito de liquidação, a decorrer sem suspensão, terminou em 2-6-2000.

6 – Porém, o n.º 2 do referido art. 33.º do C.P.T. estabelecia que «a instauração da acção judicial, no caso de situações litigiosas, determina a suspensão do prazo de caducidade até ao trânsito em julgado da decisão».

A razão de ser desta norma, ao inutilizar, para a contagem do prazo de caducidade, o período em esteve pendente acção judicial, não pode deixar de ser a dependência do exercício do direito de liquidação em relação ao litígio a que a acção se refere, pois só uma situação de impossibilidade de exercer o direito que pode justificar que não se conte o prazo para o seu exercício (6).

Assim, se for de entender que, durante o período em que esteve pendente a impugnação da liquidação de Taxa Municipal de Urbanização, a Câmara Municipal de Matosinhos não poderia liquidar a Taxa Municipal de Loteamentos e Infra-Estruturas, terá de concluir-se que o prazo referido não se esgotou, pois o facto tributário ocorreu em 2-6-95 [alínea b) da matéria de facto], a impugnação da liquidação ocorreu em 4-7-95 e até 14-2-2000 correu termos o respectivo processo (7).

Se for de descontar ao prazo de caducidade de cinco anos o período que decorreu entre 4-7-95 e 14-2-2000, e tendo em conta que o facto tributário ocorreu em 2-6-95 terá de concluir-se que, em Julho de 2002, quando a impugnante foi notificada da liquidação da Taxa Municipal de Loteamentos e Infra-Estruturas, não tinha caducado o direito de liquidação.

Por isso, torna-se necessário apreciar se ocorreu ou não a suspensão do direito de liquidação durante o período referido.

A solução desta questão reconduz-se a saber se pelo facto de existir o regulamento da Taxa Municipal de Urbanização e apesar da inconstitucionalidade que foi reconhecida por sentença judicial, a Câmara Municipal de Matosinhos estava obrigada a aplicá-lo: em caso afirmativo, terá de concluir-se que, enquanto não ficou assente, com o trânsito em julgado da referida sentença, que aquele regulamento é inconstitucional, aquela entidade não podia liquidar a Taxa Municipal de Loteamentos e Infra-Estruturas e, por isso, não terá decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidação deste tributo, enquanto esteve pendente a impugnação da liquidação do primeiro.

7 – Tem sido defendido pela maior parte da doutrina que a Administração, em face do princípio da legalidade a que está subordinada a sua actuação, não pode deixar de aplicar a lei com fundamento em inconstitucionalidade, pelo menos fora dos casos em que não estejam em causa direitos fundamentais <sup>(8)</sup>.

Em sentido contrário, porém, se pronuncia RUI MEDEIROS, A *Decisão de Inconstitucionalidade*, páginas 168 e seguintes.

No entanto, as dúvidas que se podem suscitar em relação ao dever de acatamento de actos legislativos inconstitucionais, não surgem com a mesma intensidade em relação ao acatamento de actos regulamentares ilegais ou inconstitucionais, pois não valem nesta matéria considerações derivadas do princípio constitucional da separação de poderes, pois tanto os actos regulamentares como os actos administrativos que neles se baseiam se inserem no âmbito da função administrativa.

De qualquer modo, em relação a actos regulamentares (emolumentos do registo e notariado), a jurisprudência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo vem sendo pacífica no sentido de a Administração não estar vinculada por regulamentos internos que sejam incompatíveis com o direito comunitário, anulando os actos que fazem a sua aplicação e entendendo que, nessas situações, se está perante erro de direito imputável aos serviços para efeitos da responsabilização por juros indemnizatórios a favor do contribuinte. <sup>(9)</sup> <sup>(10)</sup>

A questão que se coloca em relação ao dever de a Administração recusar a aplicação de normas regulamentares internas que violem o direito comunitário coloca-se em termos semelhantes em relação às normas constitucionais, nomeadamente porque o reconhecimento da supremacia do direito comunitário é feito com base numa norma constitucional (art. 8.º, n.º 3, da C.R.P.).

De resto, o entendimento de que a administração tributária estivesse proibida de recusar a aplicação de normas regulamentares com fundamento em incompatibilidade com normas de categoria superior, incluindo as constitucionais, conduziria à conclusão de que, quando a Administração praticasse um acto com recusa de aplicação de uma norma com fundamento na sua inconstitucionalidade estaria a praticar uma ilegalidade, susceptível de servir de fundamento a uma sentença de anulação do acto. Ora, esta conclusão é inaceitável, pois, a ser esse o fundamento da anulação judicial, seria seguro que, em execução do julgado anulatório, o tribunal, como está constitucionalmente obrigado a recusar a aplicação de normas inconstitucionais (art. 204.º da C.R.P.), não poderia ordenar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido praticado esse acto (isto é, não podia ordenar a prática do acto, omitido pela Administração, de aplicação da norma inconstitucional) <sup>(11)</sup>, antes teria, para reconstituir a situação hipotética que existiria se tivesse

sido cumprida a legalidade, ordenar a prática precisamente do mesmo acto que anulou, de recusa de aplicação da norma inconstitucional.

Isto é, independentemente da relevância que a desobediência da Administração a normas inconstitucionais possa ter em outros domínios <sup>(12)</sup>, é seguro que não podem os Tribunais aceitar o entendimento de que a Administração, ao praticar actos com eficácia externa, que afectam a esfera jurídica dos administrados, não esteja vinculada a rejeitar a aplicação de normas regulamentares ilegais ou inconstitucionais.

É certo que tal dever de rejeição de aplicação de normas inconstitucionais não terá de ser reconhecido em relação a todos os órgãos e agentes da administração, pois a estrutura hierárquica pode reservar esse direito apenas para os que se coloquem no topo da hierarquia. Na verdade, do preceituado nos n.ºs 2 e 3 do art. 271.º da C.R.P. decorre que os órgãos superiores da administração podem impor aos órgãos, funcionários e agentes subalternos o dever de acatamento de ordens ou instruções ilegais, desde que o seu cumprimento não implique a prática de crime, pelo que não há obstáculo a que os órgãos superiores proíbam aos seus subalternos a desaplicação de normas inconstitucionais fora dos casos em que a sua aplicação consubstancie infracção criminal.

Mas, esta restrição ao dever de desaplicação de normas inconstitucionais não tem aplicação no caso em apreço, uma vez que o órgão com competência para liquidar os tributos liquidados, e que efectivamente os liquidou, foi uma Câmara Municipal, que não tem qualquer subordinação hierárquica.

Pelo exposto, conclui-se que não havia obstáculo legal a que a Câmara Municipal de Matosinhos rejeitasse a aplicação da Taxa Municipal de Urbanização, com fundamento na sua inconstitucionalidade, e liquidasse, *ab initio*, a Taxa Municipal de Loteamentos e Infra-Estruturas.

Consequentemente, não houve suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidação deste último tributo, pelo que se tem de concluir que, quando a impugnante foi notificada da liquidação impugnada, já esse prazo tinha caducado.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida, com esta fundamentação.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. – *Jorge de Sousa* (relator) – *Fonseca Limão* – *Vitor Meira* (Vencido. Não acompanho o acórdão quando considera legítimo que qualquer órgão da Administração Pública possa deixar de aplicar uma norma emanada da Assembleia da República ou do Governo e promulgada pelo Presidente da República invocando a sua inconstitucionalidade. É aos Tribunais que cabe a apreciação da inconstitucionalidade. De um ponto de vista de especulação jurídica em termos doutrinários tal tese pode ser aliciante. Todavia, em termos práticos – e a jurisprudência deve considerar as situações jurídicas concretas de aplicação da lei aos factos – não se me afigura defensável que a Administração Pública, que se encontra na dependência hierárquica do Executivo se substitua aos Tribunais no sentido de sindicar a constitucionalidade das leis que lhe cumpre aplicar.).

<sup>(1)</sup> No entanto, a referência a reconstituição seja utilizada impropriamente, pois, como nota ALEXANDRE SOUSA PINHEIRO, em *Repristinação*, in *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, volume VII, página 235, não se está perante uma situação em que uma norma vem revogar uma norma revogatória de outra anterior, mas sim perante a declaração

de que permanecem em vigor normas que, em face do efeito retroactivo da declaração de inconstitucionalidade, juridicamente não se poderiam considerar revogadas.

(<sup>2</sup>) Essencialmente neste sentido podem ver-se:

– J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª edição, página 1040;

– RUI MEDEIROS, A Decisão de Inconstitucionalidade, página 652;

– ALEXANDRE SOUSA PINHEIRO, obra e local citados.

Na mesma linha, o Tribunal Constitucional tem entendido que a denominada repristinação das normas revogadas por norma declarada inconstitucional ocorre também nos casos de fiscalização concreta de constitucionalidade, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

– n.º 490/89, de 13-7-1989, proferido no recurso n.º 49/88, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 389, página 604, e em *Acórdãos do Tribunal Constitucional* volume 14, página 197;

– n.º 175/90, de 5-6-90, proferido no processo n.º 118/89, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 398, página 51.

(<sup>3</sup>) Trata-se de situação diferente da que, também relativa a conhecimento em substituição, se prevê no art. 753.º, n.º 1 do C.P.C., para os casos em que o tribunal recorrido não conheceu do mérito da causa, pois, para estes, existe a norma especial do n.º 2 do art. 762.º do C.P.C., que será aplicável em todos os casos em que o Supremo Tribunal Administrativo tem poderes de cognição limitados a matéria de direito.

(<sup>4</sup>) Neste sentido, pode ver-se o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 10-7-2002, proferido no recurso n.º 26688.

(<sup>5</sup>) Na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 47/95, de 10 de Março, vigente à data em que ocorreu o facto tributário.

(<sup>6</sup>) Como se conclui do preceituado no art. 329.º do Código Civil, em que se estabelece que «o prazo de caducidade, se a lei não fixar outra data, começa a correr no momento em que o direito puder legalmente ser exercido», o decurso do prazo de caducidade está conexas com a possibilidade de exercício do direito, pelo que as causas de suspensão se justificarão, em princípio, pela impossibilidade de exercício.

(<sup>7</sup>) Esta foi a data da sentença, como se refere na alínea d) da matéria de facto, havendo a considerar ainda o período de tempo necessário para trânsito em julgado. No entanto, para o que aqui interessa, é irrelevante apurar exactamente quando ocorreu o trânsito em julgado.

(<sup>8</sup>) No sentido de que, em princípio, estando a Administração imediatamente subordinada à lei, não pode deixar de cumpri-la com fundamento na sua inconstitucionalidade, pronunciam-se J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, de 3.ª edição, página 924, que, no entanto, admitem excepções quando estiverem em causa direitos, liberdades ou garantias, se a inconstitucionalidade for «*flagrante e manifestas*». Em sentido semelhante se pronuncia o primeiro Autor em *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 3.ª edição, páginas 415-416.

Em sentido semelhante, defendendo que a Administração não pode aplicar actos infraconstitucionais ostensivamente violadores de direitos, liberdades e garantias e direitos análogos, se pronuncia PAULO OTERO, *o Poder de Substituição em Direito Administrativo*, volume II, página 536, que, em *Legalidade e Administração Pública, O Sentido da Vinculação Administrativa à Jurisdição*, páginas 667-671, estende essa não aplicabilidade a «leis injustas», enquanto negação de um Estado de Direito material baseado na dignidade da pessoa humana, e aos casos em que a Constituição sanciona a inconstitucionalidade com inexistência jurídica ou ineficácia.

Também no sentido de que a Administração não pode deixar de aplicar leis inconstitucionais, pode ver-se JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional*, tomo IV, páginas 289-290, e tomo VI, páginas 176-183, admitindo, porém excepções nos casos em que estiver em causa a prática de crime ou estejam em causa direitos insusceptíveis de suspensão em estado de sítio (art. 19.º, n.º 6, da C.R.P.) e nos casos de leis juridicamente inexistentes, decisões baseadas em critérios de justiça material, decisões de processos contra-ordenacionais, normas julgadas inconstitucionais pelo Tribunal Constitucional em sede de fiscalização preventiva e leis vetustas desconformes com a ideia constitucional de Direito.

Na mesma linha, pode ver-se MARCELO REBELO DE SOUSA, O Valor jurídico do Acto Inconstitucional, I, páginas 251-252, que defende que «não se afigura legítimo que um órgão da Administração Pública se substitua aos órgãos de fiscalização da constitucionalidade, desse modo deixando de aplicar um acto do poder político do Estado que considera inconstitucional».

Ainda em sentido semelhante, VIEIRA DE ANDRADE, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, páginas 207-211, defende que só deve admitir-se a desaplicação de leis pela Administração nos casos de inconstitucionalidade material: pelos órgãos superiores da Administração; se tal for possível, sem prejuízo grave para o interesse público ou para interesses particulares; em caso de dúvidas, deverá a Administração optar por uma presunção de justiça ou de constitucionalidade da lei; nos casos de convicção justificada deve optar pela solução menos onerosa.

(<sup>9</sup>) Entre muitos outros, podem ver-se os seguintes acórdãos:

– de 31-10-2000, proferido no recurso n.º 25174, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 31-1-2003, página 3950;

– de 15-11-2000, proferido no recurso n.º 22791, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 31-1-2003, página 4120;

– de 29-11-2000, proferido no recurso n.º 25051, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 31-1-2003, página 4359;

– de 13-12-2000, proferido no recurso n.º 23048, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 31-1-2003, página 4466;

– de 13-12-2000, proferido no recurso n.º 25321, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 31-1-2003, página 4519;

– de 17-1-2001, proferido no recurso n.º 25127, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 27-6-2003, página 34;

– de 17-1-2001, proferido no recurso n.º 23308, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 27-6-2003, página 14;

– de 31-1-2001, proferido no recurso n.º 25240, publicado em Acórdãos Doutrinários do S.T.A. n.º 479, página 1475, e no *Apêndice ao Diário da República* de 27-6-2003, página 286;

– de 31-10-2001, proferido no recurso n.º 26392, publicado em *Fiscalidade* 9, página 103;

– de 7-11-2001, proferido no recurso n.º 26432, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, página 2602;

– de 7-11-2001, proferido no recurso n.º 26404, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, página 2593;

– de 28-11-2001, proferido no recurso n.º 26431, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, página 2853;

– de 28-11-2001, proferido no recurso n.º 26328, publicado em Acórdãos Doutrinários do S.T.A. n.º 490, página 1300, e no *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, página 2829;

– de 12-12-2001, proferido no recurso n.º 26487, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, página 2932.

(<sup>10</sup>) A doutrina também mostra mais abertura à possibilidade de desaplicação, por inconstitucionalidade, de normas regulamentares.

Além de RUI MEDEIROS, *A Decisão de Inconstitucionalidade*, páginas 195-202, que defende em absoluto essa possibilidade de desaplicação, pode ver-se VIEIRA DE ANDRADE, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, página 211, nota 35, que admite uma maior amplitude de tal desaplicação, tendo em conta, no entanto, as relações interorgânicas e de competência.

(<sup>11</sup>) Nos termos do art. 100.º da L.G.T., a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão.

Na mesma linha, estabelece o art. 173.º, n.º 1, do C.P.T.A. que «a anulação de um acto administrativo constitui a Administração no dever de reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado, bem como de dar cumprimento aos deveres que não tenha cumprido com fundamento no acto entretanto anulado, por referência à situação jurídica e de facto existente no momento em que deveria ter actuado».

(<sup>12</sup>) Nomeadamente, efeitos internos da própria Administração, como será o caso da matéria disciplinar.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Oposição. Ilegalidade concreta da liquidação.*

### Sumário:

*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.*

Processo n.º 876/04-30.

Recorrente: SODIPEL — Sociedade Distribuidora de Papel, S. A.  
Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. Sodipel – Sociedade Distribuidora de Papel, SA, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 1º Juízo, 2ª Secção, não se demonstrando existir qualquer dos fundamentos de oposição, julgou esta improcedente.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1- A Recorrente foi citada pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos - Repartição de Finanças de Lisboa-10º Bairro Fiscal, de que contra ela corria termos naquela Repartição um processo executivo e de que poderia “querendo, no prazo de vinte dias a contar desta citação, deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento”.

2- Pelo que, dentro do prazo legal, a ora Recorrente apresentou a sua oposição àquela execução.

3- A sentença de que ora se recorre entendeu que a alegação do fundamento de oposição à execução deveria ter sido feita em sede de impugnação judicial e não em sede de oposição à execução.

4- No entanto, o objecto da impugnação é um acto tributário e “o acto tributário tem por objecto uma declaração de vontade da Administração, através dos seus órgãos, ainda que estritamente vinculada” (Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão).

5- E o certo é que uma execução não pode ser entendida como um acto tributário susceptível de impugnação, pelo que a ora Recorrente entendeu que a forma mais correcta de se opor à execução seria através de uma Oposição (art.ºs 285º e segs. CPT).

6- Foi intenção do legislador aquando da primeira revisão constitucional alargar o âmbito de protecção dos administrados admitindo-se actualmente o recurso contencioso contra quaisquer actos administrativos independentemente da sua forma, desde que lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos – art.º268º, n.º4 CRP.

7- Quer a jurisprudência, quer a doutrina têm vindo a admitir a convalidação da oposição à execução em processo de impugnação judicial do mesmo acto, razão pela qual o Tribunal recorrido deveria ter procedido a tal convalidação caso concluísse ser essa a única forma de proteger os direitos e interesses da aqui administrada.

8- Pelo exposto, requer seja o presente recurso admitido e a sentença recorrida revogada e substituída por outra que admita a oposição à execução apresentada pela Recorrente, pois só assim se poderá garantir a protecção dos seus direitos.

A fls. 63 foi proferido despacho de sustentação segundo o qual estaria vedada a convalidação da oposição em impugnação pois que tendo a oposição sido apresentada em 28-10-98 e tendo a data limite de pagamento ocorrido em 2-8-96 já havia largamente sido ultrapassado o prazo de 90 dias a que se reporta o art.º 123º do CPPT.

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

A oponente pretende indevidamente discutir na oposição à execução a legalidade da liquidação da dívida exequenda, com preterição do

meio processual adequado da impugnação judicial (arts.120º,236º e 286º n.º1 al.g) CPT).

No caso *sub judicio* revela-se inviável a convalidação para a impugnação judicial, face à sua intempestividade (art.97º n.º3 LGT e art.98º n.º 4 CPPT;art.123º n.º1 al. a) CPT; despacho de sustentação fls.63).

Afigura-se desnecessária a anulação da sentença para ampliação da matéria de facto pertinente à apreciação da convalidação, porquanto o início do prazo para contagem do prazo de dedução da impugnação judicial consta de cópia autêntica junto ao processo (certidão fls.31)

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Em 27.01.1997 foi instaurado o processo executivo n.º 977/97 por dívida de IRC do ano de 1992 no montante de 5.340.899\$00, ou seja, 26.640,29 Euros contra a ora oponente.

2. A mesma foi citada para pagamento da dívida exequenda e acrescido em 07.10.98 por carta registada com aviso de recepção.

3. Não foi alegado que tivesse sido impossível à oponente reclamar ou impugnar a dívida exequenda.

\*

3.1. A sentença recorrida identificou como questão a decidir a de saber se a alegada ilegalidade da liquidação do imposto em apreço, por a administração fiscal não aceitar como custos as provisões para créditos de cobrança duvidosa, por via de ter entendido que estando os créditos cobertos por garantias bancárias e não tendo sido apresentadas provas das diligências efectuadas para o seu recebimento, não poderem ser aceites para efeitos fiscais, pode constituir fundamento de oposição e respondeu a tal questão negativamente.

Acrescentou que no caso dos autos, as razões de facto e de direito expostas pelo oponente, independentemente da sua eventual procedência, são inábeis para atacar a execução, pelo que não podem ser usadas como causa de pedir a sua extinção pois que a sede própria para o seu conhecimento era o processo de impugnação judicial na medida em que este tem por objecto o acto tributário (cfr. art.ºs 120º e 123º do CPT).

Ainda segundo a sentença recorrida os argumentos invocados que se transcreveram implicariam uma apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda e a invocada al. g) do n.º 1 do art.º 286º só permite o conhecimento da ilegalidade da liquidação nos casos em que a lei não assegure meio judicial de impugnação, o que não sucede no caso dos presentes autos.

\*

3.2. Não pode questionar-se, em sede de oposição, a legalidade concreta da liquidação mas apenas a abstracta pois que nos termos do disposto no al. a) 1 do art.º 286º do CPT 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».

O que bem se entende pois que, como na sentença recorrida se escreveu, a oposição constitui uma contra-acção do devedor à acção executiva, correspondendo aos embargos de executado em processo civil, plasmados no art.º 812º do aludido compêndio pelo que, em sede fiscal, a oposição à execução não visa a anulação da liquidação - a lograr mediante impugnação judicial - mas a extinção da execução pela eventual procedência de algum dos fundamentos indicados no art.º 286º do CPT e que impliquem a extinção, total ou parcial, da dívida exequenda em relação ao executado.

É certo que, nos termos do artº 286º1g) 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 artº 268º da CRP.

Na situação dos autos a oponente pretende discutir a legalidade da liquidação do IRC pelo que o podia fazer em sede de impugnação.

E não podem os presentes autos de oposição ser convalidados em processo de impugnação nomeadamente porque sendo a oposição apresentada em 28-10-98 e tendo a data limite de pagamento ocorrido em 2-8-96 já havia largamente sido ultrapassado o prazo de 90 dias a que se reporta o artº 123º do CPPT para que a impugnação pudesse ser instaurada, nos termos dos art. 97º nº3 LGT, art.98º nº4 CPPT e art.123º nº1 al. a) CPT.

Assim sendo é de manter a decisão recorrida.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso e em confirmar a sentença recorrida.

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

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Objecto. Reclamação graciosa. Acto tácito de indeferimento. Acto expresso. Impossibilidade da lide. Duplicação de colecta. Artigo 287.º, n.º 1, do CPT.*

### Sumário:

*I — No caso de impugnação judicial, subsequente a reclamação graciosa, o acto tributário de liquidação integra também o objecto da mesma impugnação.*

*II — Todavia, para o efeito, mister se torna que se impugne o mesmo acto de liquidação que foi objecto da decisão da reclamação.*

*III — Formado acto tácito de indeferimento de reclamação graciosa e proferido posteriormente acto expresso apenas sobre a liquidação de juros compensatórios, carece de objecto a impugnação judicial que, na sequência de tal acto expresso, põe em causa igualmente a liquidação do imposto, no que a este respeita.*

*IV — Pelo que deve, no ponto, julgar-se extinta a instância por impossibilidade da lide — artigo 287.º, alínea e), do CPC.*

*V — Nos termos do artigo 287.º, n.º 1, do CPT, são requisitos cumulativos da duplicação da colecta a unicidade dos factos tributários, a identidade de natureza entre a contribuição e o imposto já pago e o que de novo se exige — impostos não periódicos.*

*VI — Assim, a duplicação de colecta resulta da aplicação, por mais de uma vez, do mesmo preceito legal à mesma situação ou facto tributário, procurando-se consequentemente impedir a repetição da cobrança do respectivo tributo.*

*VII — Todavia, para que ocorra uma situação de duplicação de colecta, é necessário que a dívida esteja paga por inteiro.*

Processo n.º 949/04-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: ARBORFIL — Comércio Têxtil, S. A.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela FAZENDA PÚBLICA, da sentença do TAF de Penafiel, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por ARBORFIL-COMERCIO TÊXTIL, S.A. contra a liquidação adicional do IVA de 1994 e respectivos juros compensatórios, no montante global de €14.593,61.

Fundamentou-se a decisão, no que ora interessa, em que as importâncias em causa “foram pagas por dedução no reembolso relativo ao período de Julho de 1995”, mostrando-se, assim, regularizada a dívida, “por via da compensação”, nos termos do art. 83º-B, n.º 1 do CIVA.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1. A impugnação deduzida, na parte que tem por objecto a liquidação do IVA na quantia de 2 616 124\$00, revela-se intempestiva, dado não ter sido deduzida no prazo de 90 dias contados do termo do prazo para pagamento voluntário, de harmonia com o consignado no art. 123º, n.º 1, alínea a) do CPT, em virtude de a reclamação graciosa, cujo indeferimento originou a presente impugnação, não contemplar a liquidação do imposto mas apenas dos juros compensatórios;

2. A douta sentença recorrida julga a impugnação procedente face à verificação do vício de extinção (regularização) da dívida fiscal por compensação, de entre os invocados que alicerçam a impugnação;

3. Ao julgar a impugnação procedente e anular, em consequência, as liquidações impugnadas, a sentença conduzirá inevitavelmente à devolução ao contribuinte das quantias liquidadas e pagas por compensação,

ficando o Estado sem se ressarcir dos tributos que, tendo liquidado, são devidos, dado não estarmos aqui em presença de eventual duplicação de colecta;

4. Em causa, nos autos, estão liquidações adicionais de IVA (imposto e JC) com origem na circunstância de a impugnante ter utilizado na declaração periódica do mês de Julho/94 como “imposto a recuperar” o valor do reembolso solicitado, referido na declaração do mês anterior, sem que, para tal, tivesse obtido a necessária autorização;

5. Uma vez apresentado o pedido de reembolso, o sujeito passivo fica impedido de proceder à dedução prevista no art. 22º, n.º 4 do CIVA, pela importância do reembolso, até à comunicação da decisão que recair sobre o pedido, de harmonia com o previsto no art. 14º, n.º 2 do DL n.º 229/95, de 11 de Setembro, relativo à regulamentação da cobrança e reembolsos do IVA, aplicável;

6. Tendo a impugnante utilizado o valor do crédito do imposto na totalidade na declaração do mês de Julho, não foi este tido em conta na liquidação efectuada informaticamente pelos serviços do IVA, originando as liquidações postas em crise, que se mostram pagas por dedução no reembolso, e não estão a ser novamente exigidas, assim se cumprindo o art 83º-B, 1 do CIVA;

7. Acresce que a procedência da impugnação nunca se poderia basear, como baseia, no pagamento ou regularização da dívida por compensação, por não estarmos em presença de qualquer ilegalidade de entre as elencadas no art. 99º do CPPT, de vício que afecte a validade ou existência do acto impugnado, não sendo assim, tal fundamento, susceptível de alicerçar impugnação;

8. A extinção, por compensação, das dívidas fiscais por iniciativa da AT (obrigatória sempre que se verifiquem os requisitos contidos no art. 89º, n.º 1 do CPPT), e com fundamento legal no art. 83º-B do CIVA, é apenas uma forma legítima de extinção da obrigação tributária - cfr. art. 40º, n.º 2 LGT;

9. Tendo as dívidas, objecto de compensação, nos termos do art. 83º-B do Código do IVA, subjacentes liquidações adicionais (LAs) efectuadas nos termos dos arts. 82º e 89º do CIVA, com tal fundamento não podem ser anuladas;

10. A douda sentença recorrida violou o disposto nos arts. 22º, n.º 4, e 83º-B do CIVA, 14º, n.º 2 do DL n.º 229/95, de 11/09, 89º e 99º do CPPT e 40º, n.º 2 da LGT.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douda sentença recorrida.»

E contra-alegou a impugnante, concluindo por sua vez:

«1 - A impugnação judicial é tempestiva, porquanto na reclamação graciosa encontram-se claramente reclamados o acto de liquidação de juros compensatórios e acto de liquidação adicional de IVA.

2 - O pagamento de uma liquidação constitui vício susceptível de originar a sua anulação quando esse mesmo pagamento consubstancia, como sucede no caso em apreço, uma situação de duplicação de colecta.

3 - Efectivamente, no caso em apreço, temos uma situação de dupla “liquidação” e um duplo “pagamento” do IVA relativo a Julho de 1994, a saber:

a) Liquidação quando a Administração Fiscal indefere o reporte em Julho de 1994 e emite adicionalmente os actos tributários aqui em crise, e que foram pagos através de compensação;

b) Liquidação quando a Administração Fiscal indefere o pedido de reembolso.

4 - É verdade que, uma vez apresentado o pedido de reembolso, o sujeito passivo fica impedido de proceder à dedução prevista no artigo 22º, n.º 4 do CIVA, pela importância do reembolso até à comunicação da decisão que recair sobre o pedido, de harmonia com o previsto no artigo 14º, n.º 2 do DL n.º 229/95, de 11/09.

5 - Contudo, também é verdade que a aqui recorrida obteve a referida autorização, como expressamente reconhece a DSRIVA (cfr. doc. de fls. 79 junto aos autos).

Nestes termos, nos melhores de Direito e com o Doudo suprimento de V. Ex.as deverá ser negado provimento ao presente recurso, mantendo-se a douda decisão recorrida que concedeu provimento à impugnação judicial apresentada.»

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da confirmação do julgado, face à bondade da decisão recorrida quer no que se refere ao âmbito da reclamação em que se «ataca a liquidação dos juros compensatórios e também a liquidação do imposto» quer porque, «do julgado não resultam as consequências referidas na 3ª conclusão das alegações, uma vez que a impugnante não pagou (de novo) os montantes (já pagos por compensação) das liquidações impugnadas».

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1.º - Em 26 de Agosto de 1994 a impugnante apresentou no Serviço de Administração do IVA (SAIVA) a Declaração Periódica - Modelo A, referente ao período de 01/06/94 a 30/06/94 (cfr. fls. 11 e 33 do PA);

2.º - Na declaração supra referida, a impugnante inscreveu no campo 94 - “Imposto a Recuperar” - o montante global de “8 783 154\$00”, no campo 95 - “Solicito o Reembolso de” - o valor de “7 000 000\$00” e no campo 96 - “Excesso a Reportar” - a quantia de “1 783 154\$00” (cfr. fls. 11 e 33 do PA);

3.º - Em 27 de Setembro de 1994 a impugnante enviou um “fax” ao “Director Serviços Reembolsos”, no qual consta o seguinte: «Solicitamos anulação do pedido de reembolso relativo ao mês de Junho no valor de 7 000 000\$00 (sete milhões escudos) a fim de podermos utilizar esse valor como excesso a reportar no período de Julho (...)» (cfr. fls. 38 dos autos, fls. 12 e 13 do PA e depoimento da primeira testemunha, a fls. 75 dos autos);

4.º - Em 28 de Setembro de 1994 a impugnante apresentou no Serviço de Administração do IVA (SAIVA) a Declaração Periódica - Modelo A, referente ao período de 01/07/94 a 31/07/94 (cfr. fls. 14 do PA);

5.º - Na declaração supra referida, a impugnante inscreveu no campo 94 - “Imposto a Recuperar” - o montante global de “4 383 879\$00”, no campo 95 - “Solicito o Reembolso de” - o valor de “2 500 000\$00” e no campo 96 - “Excesso a Reportar” - a quantia de “1 883 879\$00” (cfr. fls. 14 e 33 do PA);

6.º - Na declaração mencionada no ponto 4.º, a impugnante inscreveu no campo 61 o valor de “8 783 154\$00” (cfr. fls. 14 e 33 do PA);

7.º - Em 06 de Outubro de 1994 foi indeferido o pedido de reembolso na totalidade, no montante de “7 000 000\$00”, relativo à declaração periódica n.º 0101415197082, de Junho de 1994 (cfr. fls. 81 dos autos);

8.º - Em 20 de Dezembro de 1995 foi emitida à impugnante a liquidação adicional n.º 95367434, relativa ao IVA de 1994, no montante

global de “2 616 124\$00” (cfr. fls. 24 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, e fls. 10, 29 e 33 do PA);

9.º - Em 20 de Dezembro de 1995 foi emitida à impugnante a liquidação de juros compensatórios n.º 95367433 sobre a quantia de “2 616 124\$00”, relativa ao período de Julho de 1994, no valor total de “309 634\$00” (cfr. fls. 26 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, e fls. 9, 29, 31 e 33 do PA);

10.º - Em 28 de Fevereiro de 1996, através do ofício n.º 020028 da Direcção de Serviços de Reembolsos do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, a impugnante foi notificada do despacho de 19/02/96, proferido no pedido de reembolso relativo ao período de Julho de 1995, no qual, foi comunicada a dedução a título de compensação por dívidas do IVA e acréscimos legais referente a Julho de 1994, no montante de “2 925 758\$00” (cfr. fls. 43 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, e fls. 22, 30 e 33 do PA);

11.º - Em 18 de Junho de 1996 a impugnante apresentou uma reclamação graciosa na 2ª Repartição de Finanças de Santo Tirso (cfr. fls. 28 a 34 dos autos e fls. 2 a 22 do PA, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

12.º - A reclamação supra foi totalmente indeferida pelo despacho de 25 de Julho de 2000 (cfr. fls. 33, 34, 37 a 43 e 65, todas do PA, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

13.º - Em 31 de Agosto de 2000 foi emitido pela Direcção de Finanças do Porto o ofício n.º 10822, registado com aviso de recepção, relativo à notificação do despacho acima referido (cfr. fls. 65 do PA);

14.º - O ofício mencionado no ponto anterior foi entregue à impugnante no dia 06 de Setembro de 2000 (cfr. fls. 64 e 65 dos autos);

15.º - A presente impugnação deu entrada na Repartição de Finanças da Trofa no dia 14 de Setembro de 2000 (cfr. fls. 2 dos autos).

Quanto aos factos provados, o Tribunal formou a sua convicção com base nos documentos indicados relativamente a cada um dos factos, os quais não foram impugnados.

Tendo em conta a prova documental apresentada e os depoimentos das testemunhas (cfr. fls. 75 e 76 dos autos), não se provou que o alegado técnico do SAIVA tenha expressamente autorizado (deferido) o pedido de anulação do reembolso solicitado na declaração periódica de Junho de 1994, nem a proceder com a operação de “reporte”.

Vejamos, pois:

#### QUANTO AO ÂMBITO DA RECLAMAÇÃO:

Apesar do disposto no art. 96º do CPT, que estabelece as «regras fundamentais do processo gracioso de reclamação», de que se salientam as suas alíneas a) e b) - «simplicidade de termos» e «dispensa de formalidades essenciais» -, a verdade é que tem de se tratar de uma peça inteligível que permita apreender correctamente o respectivo conteúdo, no mínimo os seus fundamentos - os mesmos da impugnação judicial - art. 97º, n.º 1 - e a pretensão.

Ora, não é o que se passa com a reclamação em causa que tanto se refere só aos juros como à própria liquidação do imposto, tudo sob a designação confusa «dos actos tributários».

O elemento mais esclarecedor - mas não definitivo - será, ainda assim, o enunciado da pretensão, onde - aí inequivocamente - se solicita a «anulação parcial do acto de liquidação supracitado na parte referente aos juros compensatórios, no montante de 309.634\$00, devendo ser ordenada a sua restituição à ora reclamante», acrescentando-se, todavia,

já de modo ambíguo, «uma vez que tais actos tributários enfermam de errónea fundamentação e ilegalidade».

Seja porém como for, o certo é que a questão não, tem o relevo que lhe vem atribuído quer pelas partes, quer na sentença.

Na verdade, a reclamação foi instaurada em 18/06/1996, tendo sido expressamente decidida em 25/07/2000, decisão notificada à contribuinte por ofício de 31 de Agosto seguinte.

Formou-se, assim, indeferimento tácito - art. 125º e 123º, n.º 1, al. d) do CPT.

O qual não foi judicialmente impugnado.

Ora, o dito acto expresso de indeferimento apenas teve em conta a liquidação dos juros pelo que a impugnação judicial extravasa do respectivo objecto.

Certo que, como é jurisprudência deste STA - cfr. os Acº de 07/11/2001 rec. 25.896, 07/06/2000 recs. 21.556 e 24.503 -, no caso de impugnação judicial subsequente a reclamação, o acto tributário de liquidação integra também o objecto da mesma impugnação.

Todavia, para o efeito, mister se torna que se impugne o mesmo acto de liquidação que foi objecto da decisão na reclamação graciosa - Acº do STA de 14/01/2004 rec. 01363/03.

Ora, a decisão da reclamação em causa apenas teve em conta a liquidação dos juros compensatórios pelo que não pode agora a impugnante, à míngua de impugnação do indeferimento tácito, socorrer-se da decisão da reclamação para impugnar também a liquidação do imposto.

Ou seja: o acto tácito não foi impugnado e o acto expresso apenas diz respeito aos juros que não ao imposto.

Mas, assim sendo e no que à liquidação deste diz respeito, a impugnação carece de objecto, tornando a lide, no ponto, impossível, a determinar a respectiva extinção da instância - cfr. art. 287º, al. e) do CPC.

#### QUANTO AOS JUROS:

Como resulta documentalmente dos autos e a sentença acentua, os juros compensatórios em causa «foram pagos por dedução no reembolso relativo ao período de Julho de 1995 (fls. 28 e 29) - cfr. fl. 30 e item 10 do probatório -, nos termos do art. 83º-B, n.º 1 do CIVA, que estabelece que, «no pagamento de reembolsos, o Serviço de Administração do IVA levará em conta, por dedução, as diferenças de imposto apuradas pelos serviços que se mostrem devidas... até à concorrência do montante dos reembolsos pedidos...».

Pelo que se concretiza uma situação de duplicação de colecta, nos termos do art. 287º do CPT - já que estão presentes, no caso, cumulativamente, as três identidades aí referenciadas: facto, tributo e período.

Na verdade, a duplicação de colecta resulta da aplicação, por mais de uma vez, do mesmo preceito legal à mesma situação ou facto tributário, procurando-se consequentemente impedir a repetição da cobrança do respectivo tributo.

Para que ocorra tal situação, é, todavia, necessário que a dívida esteja paga por inteiro, como é o caso, nos sobreditos termos.

Cfr. os Acºs do STA de 08/05/2002 rec. 183/02 e de 08/11/2000 rec. 25.477.

Assim, como vem sentenciado, a liquidação dos juros compensatórios em causa é ilegal.

Termos em que se acorda em:

a) Declarar extinta a instância, por impossibilidade da lide, quanto à impugnação do imposto.



b) Negar, no mais, provimento ao recurso.

Custas pela impugnante que contra-alegou, na 1ª instância e neste STA, sempre na proporção do vencido, fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro. Contra-ordenações.*

### Sumário:

*Do artigo 1.º da Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro, resulta que tal diploma legal não se aplica à responsabilidade contra-ordenacional.*

Processo n.º 1055-04-30.

Recorrente: Magistrado do Ministério Público.

Recorrido: Revgral — Revestimentos de Granito, L.<sup>da</sup>, e Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. O EMMP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, anulou “as decisões de aplicação de coimas em causa, devendo o procedimento ser suspenso até integral pagamento das prestações tributárias em falta, e, quando tal evento se verificar, a Administração Fiscal deverá extinguir os procedimentos contra-ordenacionais em causa, nos termos do art.º 3º da Lei n.º 51-A/96, de 9-12.”.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1ª - A sociedade recorrente pediu, nos recursos interpostos neste e nos 16 processos apensos, que se desse cumprimento ao disposto no Ofício Circulado n.º 600012, de 28-06-2000, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária da Direcção Geral dos Impostos, visto ter aderido ao regime de regularização de dívidas fiscais contemplado no DL 124/96, de 10-08 - pagamento em prestações de dívidas fiscais, com redução das mesmas.

2ª - No cumprimento daquele Ofício Circulado, a AF suspendeu, desde logo, o procedimento contra-ordenacional em causa, até ao pagamento integral daquelas prestações e propôs-se, num momento posterior - se e quando aquele pagamento se concretizasse - efectuar nova liquidação das coimas, com redução a 50% do montante mínimo aplicável.

3ª - Todavia, a sentença recorrida socorrendo-se do preceituado nos art.ºs 2º e 3º da Lei n.º 51-A/96, de 09-12, decidiu, através da sentença ora recorrida:

- Anular as decisões recorridas, ordenando a suspensão do procedimento contra-ordenacional em causa, até integral pagamento das

prestações tributárias devidas, quando é certo que a AF já concretizara tal suspensão;

- Determinar à AF que, quando aquele integral pagamento se verificar, extinga o procedimento contra-ordenacional, nos termos do art.º 3º da supracitada Lei.

4ª - Ora, o que está em causa, aqui e agora, nos recursos contenciosos *sub judice*, é a suspensão ou não daquele procedimento e não a decisão que a AF virá a proferir após o eventual pagamento integral das citadas prestações.

5ª - Assim, a decisão recorrida é nula, por excesso de pronúncia, atentas as seguintes razões:

- Ordena à AF o procedimento que deve adoptar, futuramente, após o eventual pagamento das referidas prestações, quando tal lhe está vedado constitucionalmente, já que o poder judicial não pode intrometer-se na área do poder executivo, atenta a separação de poderes em que assenta o nosso regime democrático, tendo violado, desse modo, entre outros, os art.ºs 2º e 111º da CR;

- Conheceu de uma questão que ultrapassa o âmbito dos recursos, excedendo, manifestamente, os pedidos da recorrente;

- “Anulou” uma decisão ainda não proferida - a que a AF se propõe concretizar quando e se o pagamento integral das prestações fiscais devidas vier a ocorrer - quando, como é sabido, só as decisões de aplicação de coimas é que são susceptíveis de recurso, nos termos do n.º 1 do art.º 80º do RGIT, e não a simples hipótese de decisão..., visto que, como é óbvio, ninguém pode assegurar, neste momento, por um lado, se a recorrente paga ou não todas as prestações em dívida e, por outro, pode acontecer que, entretanto, a própria AF, por razões várias possa extinguir o citado procedimento, como, de resto, já sucedeu em casos análogos;

- Decretou uma suspensão já concretizada pela AF.

6ª - Em suma, a sentença recorrida conheceu de questão de que não podia tomar conhecimento - qual a conduta a adoptar pela AF após o eventual pagamento das referidas prestações - e de outra questão de inútil conhecimento - a de se ordenar à AF uma suspensão que ela já há muito concretizara.

7ª - Tal excesso de pronúncia inquina a sentença da nulidade prevista na al. c) - *in fine* - do n.º 1 do art.º 379º do CPPenal, *ex vi* do art.º 41º, n.º 1 do DL n.º 433/82, de 27-10, por sua vez aplicável por força da al. b) do art.º 3º do RGIT.

8ª - Deve, pois, declarar-se tal nulidade, que ora se argui, com todas as consequências legais.

9ª - Para decidir como decidiu, a sentença recorrida aplicou, ao caso objecto destes autos, as normas dos art.ºs 2º e 3º da Lei n.º 51 - A/96, de 09-12, sustentando, para o efeito, que “ embora não contendo uma referência expressa aos procedimentos contra-ordenacionais, estes preceitos, na medida em que se aplicam aos crimes fiscais e ao processo penal, devem aplicar-se igualmente aos processos *sub judice*, por maioria de razão, na medida em que o mais engloba o menos ”.

10ª - E não observou, como devia, o preceituado no art.º 1º da citada Lei n.º 51 - A/96, que é imperativo ao preceituar, inequivocamente, que tal diploma só é aplicável “aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais...” e não também às contra-ordenações, sendo certo que se o legislador quisesse que tal

diploma se aplicasse também a estas, tê-lo-ia referido expressamente, ao invés de restringir a sua aplicação àqueles crimes.

11ª - Em conclusão, a sentença recorrida violou, por erro de interpretação, as normas previstas nos art.ºs 1º, 2º e 3º, da Lei n.º 51-A/96, por se tratar de um diploma unicamente aplicável a certos crimes fiscais e não também às contra-ordenações.

12ª - Daí que sempre a decisão recorrida deva ser revogada e ser substituída por outra através da qual se julgue extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, nos termos do art.º 287º, al. e) do CPCivil, por força do disposto no art.º 4º do CPPenal, aplicável subsidiariamente, nos termos atrás expostos, uma vez que a AF já tinha dado cumprimento ao ofício circulado n.º 600012, como pediu a recorrente, pois já tinha suspenso o procedimento contra-ordenacional, muito antes de ser proferida a sentença recorrida.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A. A REVGRAL - Revestimentos de Granito, Lda., requereu o pagamento em prestações das dívidas de IVA ao Estado, ao abrigo do DL 124/96, de 8 de Agosto, em 28 de Novembro de 1996 – conforme documentos juntos de fls. 22 a 62 dos autos do Processo n.º 30/2001 (os mesmos que foram juntos aos restantes processo apensos).

B. Contra a recorrente foram levantados os seguintes autos de notícia:

- a) 0134658/96, de 27 de Dezembro de 1996- fls. 2 do Proc. n.º 30/01;
- b) 0129520/96, de 27 de Dezembro de 1996 – fls. 2 do Proc. n.º 108/01;
- c) 0137911/96, de 27 de Dezembro de 1996- fls. 2 do Proc. n.º 109/01;
- d) 0 0137466/96, de 27 de Dezembro de 1996 – fls. 2 do Proc. n.º 110/01;
- e) 0129107/96, de 27 de Dezembro de 1996 – fls. 2 do Proc. n.º 111/01;
- f) 0131480/96, de 27 de Dezembro de 1996 – fls. 2 do Proc. n.º 112/01;
- g) 0139161/96, de 27 de Dezembro de 1996 – fls. 2 do Proc. n.º 113/01;
- h) 0132738/96, de 27 de Dezembro de 1996 – fls. 2 do Proc. n.º 114/01;
- i) 0136857/96, de 27 de Dezembro de 1996 – fls. 2 do Proc. n.º 115/01;
- j) 0130514/96, de 27 de Dezembro de 1996 – fls. 2 do Proc. n.º 116/01;
- k) 0132868/96, de 27 de Dezembro de 1996 – fls. 2 do Proc. n.º 117/01;
- l) 0130169/96, de 27 de Dezembro de 1996 – fls. 2 do Proc. n.º 118/01;
- m) 0130363/96, de 27 de Dezembro de 1996 – fls. 2 do Proc. n.º 119/01;
- n) 0139805/96, de 27 de Dezembro de 1996 – fls. 2 do Proc. n.º 120/01;
- o) 0134023/96, de 27 de Dezembro de 1996 – fls. 2 do Proc. n.º 122/01;
- p) 01306014/96, de 27 de Dezembro de 1996 – fls. 2 do Proc. n.º 123/01;

Que aqui se dão por reproduzidos.

C. Foi condenada no pagamento das seguintes coimas:

- a) Esc. 175.000\$00, por despacho de 21 de Março de 2001- fls.11 do Proc. n.º 30/01;
- b) Esc. 620.000\$00, por despacho de 21 de Março de 2001- fls.11 do Proc. n.º 108/01;
- c) Esc. 360.000\$00, por despacho de 29 de Março de 2001- fls.11 do Proc. n.º 109/01;
- d) Esc. 290.000\$00, por despacho de 27 de Março de 2001- fls.11 do Proc. n.º 110/01;
- e) Esc. 80.000\$00, por despacho de 21 de Março de 2001- fls.11 do Proc. n.º 111/01;
- f) Esc. 440.000\$00, por despacho de 26 de Março de 2001- fls.11 do Proc. n.º 112/01;
- g) Esc. 460.000\$00, por despacho de 26 de Março de 2001- fls.11 do Proc. n.º 113/01;
- h) Esc. 95.000\$00, por despacho de 2 de Agosto de 2001- fls.11 do Proc. n.º 114/01;
- i) Esc. 150.000\$00, por despacho de 23 de Março de 2001- fls.11 do Proc. n.º 115/01;
- j) Esc. 410.000\$00, por despacho de 27 de Março de 2001- fls.11 do Proc. n.º 116/01;
- k) Esc. 380.000\$00, por despacho de 23 de Março de 2001- fls.11 do Proc. n.º 117/01;
- l) Esc. 970.000\$00, por despacho de 20 de Março de 2001- fls.11 do Proc. n.º 118/01;
- m) Esc. 500.000\$00, por despacho de 27 de Março de 2001- fls.11 do Proc. n.º 119/01;
- n) Esc. 250.000\$00, por despacho de 21 de Março de 2001- fls.11 do Proc. n.º 120/01;
- o) Esc. 550.000\$00, por despacho de 24 de Maio de 2001- fls.11 do Proc. n.º 121/01;
- p) Esc. 360.000\$00, por despacho de 23 de Março de 2001- fls.12 do Proc. n.º 122/01;
- q) Esc. 250.000\$00, por despacho de 24 de Maio de 2001- fls.11 do Proc. n.º 123/01;

Que aqui se dão por reproduzidos.

D. O prazo para o pagamento das coimas foi diferido, em resultado das instruções transmitidas a todos os funcionários através do Ofício-Circulado n.º 60012 de 28/06/2000, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária – fls. 83 dos autos do Processo n.º 30/2001.

E. A recorrente está a cumprir atempadamente o plano de pagamento prestacional ao Estado – cfr. fls. 71 dos autos do processo n.º 30/2001, extensível aos restantes, porquanto se refere à dívida global da recorrente perante o Estado.

3.1. A sentença recorrida depois de afirmar que importa apurar se os procedimentos contra-ordenacionais em apreço deveriam, ou não, ser suspensos no âmbito do quadro legal aplicável, ou seja, se as decisões administrativas de aplicação de coima em causa foram ou não válida e oportunamente proferidas pois que só em caso de se considerarem válidas e atempadas aquelas decisões, importará decidir se os montantes das coimas determinados pela Administração Fiscal foram ou não correctamente apurados.

Por isso sob a epígrafe validade e oportunidade das decisões de aplicação das coimas depois de afirmar que a recorrente foi condenada no pagamento das coimas a que se referem os despachos mencionados em III C, que as contra-ordenações em causa se caracterizam pela falta de entrega atempada da prestação tributária, nos termos da lei – artigos 26º, nº 1 e 40º, nº 1 do CIVA, e artigo 29º do RJIFNA, que a recorrente aderiu ao regime excepcional previsto no DL 124/96, de 10 de Agosto, que veio dar a possibilidade de o contribuinte cumprir as suas dívidas tributárias, através da adesão a um plano de pagamento em regime prestacional decidiu anular todas as decisões administrativas de aplicação de coima por força da prevalência do artº 2º da Lei nº 51-A/96, de 9-12, norma que prevaleceria sobre o ofício - circulado nº 60012, de 28/06/2000, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária.

Assim devia a Administração Fiscal suspender todos os procedimentos sub judice.

Ainda segundo a decisão recorrida ficaria prejudicada a questão relativa ao montante das coimas, por inútil, nos termos do nº 2 do artigo 660º do Código de Processo Civil.

Acrescentou, por último, que, ao contrário do que vem sugerido na informação, a fls. 84 dos autos do processo nº 30/2001, após o pagamento integral das prestações tributárias em falta, a autoridade administrativa não deverá notificar a recorrente para o pagamento das coimas apuradas cujo prazo de pagamento foi suspenso ou diferido, mas sim extinguir os procedimentos contra - ordenacionais em causa, nos termos do artigo 3º da Lei nº 51-A/96, de 9 de Dezembro.

3.2. É vasta e uniforme a jurisprudência deste STA a qual tem entendido que a Lei 51-A/96, de 9-12, não é aplicável ao ilícito contra-ordenacional.

Neste sentido podem consultar-se os Ac. deste STA de 24-5-200, Rec. 24.942, 18-10-2000, Rec. 25.371, 25-10-2000, Rec. 25.445, 25-10-2000, Rec. 25.447, 31-10-2000, Rec. 25.455, 22-11-2000, Rec. 25.521 e, ainda, o de 8-11-2000, Rec. 25.444, que, de perto, passaremos a acompanhar.

Na verdade o art.º 59º da lei 10-B/96, de 23/03, Orçamento do Estado para 1996, autorizou o Governo a legislar no sentido da mobilização e recuperação de créditos, nomeadamente fiscais.

Daí que o Dec-Lei 124/96, de 10/08, tendo como objectivo “a regularização das dívidas fiscais” já que, no próprio entender do diploma, os mecanismos previstos para o efeito no Dec-Lei 225/94, se revelaram “complexos e limitados, deixando de fora muitos contribuintes que, com outro normativo, poderiam ter regularizado a sua situação tributária”, tenha procurado definir “um novo quadro global para a regularização das dívidas ao Estado”.

Assim instituiu o legislador um novo “regime geral de pagamento em prestações mensais” o qual foi concretizado pela Lei 51-A/96, de 09 de Dez, o qual, ainda que epigrafado como alteração do RJIFNA, se refere às dívidas abrangidas pelo disposto nos Dec. Leis 225/94 e 124/96, aplicando-se aos “crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais” estabelecendo que o pagamento integral dos impostos e acréscimos legais extingue a responsabilidade criminal.

Daí que, como se escreve no citado acórdão, a sua não aplicação ao ilícito contra-ordenacional, além de resultar, logo directamente da sua letra, colhe, ainda confortável apoio, na análise da discussão, tanto na

generalidade como na especialidade, da proposta de Lei n.º 62/VII, que esteve na sua génese, como se pode ver do respectivo Diário da Assembleia da República pois que desde logo, não se encontra aí, qualquer referência a tal ilícito.

É que, ainda conforme refere o mesmo acórdão, toda a discussão girou sempre em torno dos crimes - e só dos crimes - a que se aplicaria a extinção da responsabilidade criminal e da “exclusão dos crimes de facturas falsas do regime de excepção que, por este diploma, se institui transitoriamente”, bem como dos “crimes fiscais mais graves que tenham sido cometidos com participação de funcionários ou em que tenha havido falsificação ou utilização de documentos falsos” e daí que expressões como “termos processuais criminais”, “comportamentos criminais”, “procedimento penal fiscal”, “direito penal fiscal - português”, “opções de política criminal subjacente ao RJIFNA”, “suspensão da pena,... arquivamento do processo... e normas especiais de processo penal fiscal”, “perseguição jurídico penal”, “fins de prevenção inerente à criminalização”, “interesse penalmente tutelado”, “proposta de política criminal”, estabelecimento efectivo do Estado de direito democrático no domínio dos crimes fiscais”, “sistema despenalizador dos crimes fiscais”, “regime penal das infracções fiscais”, sejam iniludíveis a tal propósito.

Numa outra perspectiva nenhuma diferenciação se vê em tal diploma legal relativamente à comum amnistia devendo a respectiva natureza aferir-se pelo seu teor, devidamente interpretado, a qual sempre extingue a responsabilidade criminal ainda que sempre tenha, como no caso do presente diploma legal como pressuposto a “regularização da situação tributária”.

E como é jurisprudência e doutrina comuns, as leis de amnistia não podem ser objecto de interpretação analógica ou extensiva, devendo ser entendidas nos seus precisos termos.

Daí que se possa concluir que o mencionado preceito legal não abrange o ilícito contra-ordenacional. O que bem se enquadra na liberdade de conformação do legislador na elaboração das leis pois que como se escreve no Ac. do TC de 14 Julho 98 in D. Rep., 2ª de 20/10/98: “...a sua legitimação ou justa causa mede-se em vista da totalidade dos fins do Estado, legítimos num Estado de direito, e não se restringe aos fins específicos do aparelho sancionatório do Estado e ainda menos à prevenção dos factos do tipo de infracção visado pela norma amnistiante. Esses fins não se limitam à justiça, no sentido de realização do direito, valem também razões de conveniência pública e a razão de Estado” pelo que o critério de discriminação entre infracções amnistiáveis e não amnistiáveis cumpre apenas ao legislador, não podendo as valorações correspondentes ser sindicadas, salvo não se vislumbrando nenhuma justificação razoável, dado o referido princípio de liberdade de conformação legislativa.

Nesta perspectiva e no âmbito do aludido princípio de livre conformação legislativa a norma em apreciação apenas levou à extinção da “responsabilidade criminal”, relativamente “aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais” e não a quaisquer contra-ordenações.

Resta concluir que do art.º 1.º referido, que define o âmbito de aplicação da Lei 51-A/96, de 9 de Dez., resulta que tal diploma legal não se aplica à responsabilidade contra-ordenacional.

Do exposto resulta que é de revogar a decisão recorrida enquanto entendeu que a Lei 51-A/96, de 9 de Dez., é aplicável à responsabilidade contra – ordenacional.

E, por isso, é de revogar tudo o mais que a decisão recorrida afirmou como consequência daquela afirmada aplicação da Lei 51-A/96, de 9 de Dez., às contra – ordenações a que se referem os presentes autos.

Dáí que seja de revogar a decisão recorrida quando anulou as decisões de aplicação de coimas em causa, quando ordenou que devia o procedimento ser suspenso até integral pagamento das prestações tributárias em falta, e, na medida em que entendeu que quando tal evento se verificar, a Administração Fiscal deverá extinguir os procedimentos contra-ordenacionais em causa, nos termos do artº 3º da Lei nº 51-A/96, de 9-12.

Com efeito a decisão recorrida, porque entendeu ser aplicável à situação dos autos este diploma legal, não apreciou o que havia sido requerido de fls. 14 a 20 e nomeadamente se a actuação da AF levaria ou não, conforme promove o EMMP a fls. 99, à extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

Assim sendo procede o presente recurso.

4. Nos termos expostos acorda-se em conceder provimento ao recurso, revoga-se a decisão recorrida para que os autos prossigam com apreciação nomeadamente do requerido de fls. 14 a 20 e do promovido pelo MP a fls. 99 se a tal nada obstar.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Contribuições para a segurança social. Trabalhadores agrícolas. Limites do decreto regulamentar destinado a regulamentar um decreto-lei.*

### Sumário:

*Não pode o Governo, no uso dos poderes conferidos por um decreto-lei para o regulamentar, emitir um decreto regulamentar no qual exclui de previsão contida no articulado desse decreto-lei determinados sujeitos, sujeitando-os, por esta via, a taxas contributivas diversas das consagradas no diploma legal.*

Processo n.º 1062/04-30.

Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1.1. **A. A. FERREIRA, SA**, com sede em Vila Nova de Gaia, recorre da sentença do Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real que julgou improcedente a sua impugnação judicial da liquidação de contribuições a favor da Segurança Social.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

O nº 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, é ilegal porque viola o nº 2 do artigo 5º do Decreto-Lei nº 401/86;

2ª

Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual nº 6 do artigo 112º da Constituição (o então nº 5 do artigo 115º da Constituição).

3ª

A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido nº 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª

A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse nº 2 do artigo 4º é válido.

5ª

**O Supremo Tribunal Administrativo, por douto acórdão de 16 de Junho de 2004, veio reconhecer razão à ora recorrente (Proc. 297/04 - 2ª Secção).**

Nestes termos e nos demais que serão superiormente supridos, deve ser revogada, por erro de julgamento, a douta sentença de que agora se recorre, sendo julgada procedente a impugnação «*sub judice*».

1.2. A Fazenda Pública não contra-alega.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece parcial provimento, tal como o obtiveram dois anteriores, em que se suscitava «questão jurídica idêntica (...), com formulação de idênticas conclusões».

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

2. A sentença recorrida estabeleceu a factualidade seguinte:

«1.

Em 13 de Junho de 2001 a Impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 29.060,57 Euros, referente ao mês de Maio de 2001, aplicando a taxa social única – documento de fls. 16.

2.

A Impugnação foi deduzida em 23-07-2001 – fls. 1.

3.

A liquidação foi efectuada pela Impugnante na sequência de instruções expressas prestadas pelos Serviços da Segurança Social – documentos juntos pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

4.

O montante de contribuições impugnado resulta da diferença entre o montante que foi pago com a aplicação da taxa do regime geral (taxa social única, que foi aplicada) e o montante que a Impugnante teria de pagar caso aplicasse taxa do regime de incentivos previsto no Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, regulamentado pelo Decreto Regulamentar p.º 75/86, de 30 de Dezembro, alterado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março – documentação junta pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social».

3.1. Nota o Exm.º Procurador-Geral Adjunto que há já decisões do Tribunal em casos idênticos, relativos, aliás, à mesma recorrente, decidindo, todos, pelo provimento de recursos em que a mesma é a questão suscitada.

Assim é, na verdade.

Estão neste caso os acórdãos de 16 de Junho de 2004, no recurso n.º 297/04, 13 de Outubro de 2004, nos recursos n.ºs. 311/04, 332/04 e 374/04, e 15 de Dezembro de 2004, nos recursos n.ºs. 313/04 e 375/04.

Não vêm invocados, ainda desta feita, argumentos que nos levem a alterar a orientação seguida, pelo que se reproduz aqui, na parte aplicável, o primeiro dos apontados acórdãos, relatado pelo também agora relator.

3.2. A invocação do vício de forma por falta de fundamentação, em que a impugnante fez assentar a sua pretensão de anulação desta, foi abandonada na presente fase, de recurso jurisdicional, vindo a sentença questionada, apenas, no que concerne ao julgamento feito sobre o vício de violação de lei imputado ao acto de liquidação.

Tal vício radica nas alegadas ilegalidade e inconstitucionalidade do n.º 2 do artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, introduzido pelo decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, por violação do artigo 5.º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e 115.º n.º 5 da Constituição (actualmente, 112.º n.º 6).

Conforme se afirma na sentença recorrida, «defende a impugnante que a alteração do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86 dada pelo Decreto Regulamentar n.º 9/98, de 3 de Março, viola o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, face à definição restritiva do conceito de **exploração agrícola**».

A questão que está em causa na presente impugnação judicial é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da impugnante, ora recorrente. A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75%, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador.

Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro.

3.3. O decreto-lei n.º 81/85, de 28 de Março (que o decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro viria a referir, sem o revogar), pretendeu definir «o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária», tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo «Diário da República».

Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial de segurança social «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas, «a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos». Quanto aos «trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele [regime geral] são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular» (do preâmbulo do diploma).

Assim é que o artigo 3.º, conjugado com o artigo 2.º n.º 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral «os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola»; os «que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas»; os «que exerçam profissão comum a outras actividades económicas»; os que prestem serviço às empresas» «que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial»; e os «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

Abrangidos pelo «regime especial de segurança social das actividades agrícolas» ficaram, nos termos do artigo 8.º do diploma, «os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas e que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral»; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo se pode notar que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas – para além do que consta do já transcrito artigo 3.º –, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2.º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e a pecuária, bem como «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que

a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial».

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o nº 19/85.

3.4. Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a fazer fé na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei nº 81/85 se afirmava de «natureza residual», e no respectivo artigo 2º nº 2 se dizia ser de «natureza transitória», incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a «sectores economicamente mais débeis» «uma brusca subida dos encargos sociais», contrapartida necessária da «elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito», o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitoriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%); e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5º fixa-se o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa global é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a «trabalhadores que exerçam actividades agrícolas», ou a «trabalhadores agrícolas», encontrando-se, no artigo 6º, referência «aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas». As respectivas entidades empregadoras são designadas por «entidades patronais» tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei nº 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma «será objecto de regulamentação por decreto regulamentar».

3.5. Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o nº 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à da lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido no exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de

actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa – ao tempo, artigo 202º – permite ao Governo, no exercício da função administrativa, «fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis». Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de «regime geral» e «regime especial», «regime geral dos trabalhadores por conta de outrem», e de «trabalhadores por conta de outrem».

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

3.6. Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava «alguns pontos de dúvida que importa clarificar», um deles respeitante «ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola». E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de «explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresas».

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que «no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram» aquelas empresas, assim se «ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Sector primário que, recorde-se, é o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em

que se empregam – designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores – que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concernente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar n.º 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

3.7. Entende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5.º n.º 2 do decreto-lei n.º 401/86. Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da «natureza e dimensão da exploração agrícola» em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confinar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades suas empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a cuidar de minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar n.º 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei n.º 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4.º n.º 2 do decreto regulamentar n.º 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, e o artigo 5.º n.º 2 do decreto-lei n.º 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3.º do Código de Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266.º n.º 2 da Constituição.

3.8. Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei n.º 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5.º e 6 do decreto-lei n.º 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. o artigo 12.º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar n.º 9/98 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei n.º 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles – os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: para efeitos do diploma, não se consideram explorações agrícolas... determinadas explorações agrícolas.

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do Diário da República, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Definindo, restritivamente, o conceito de «explorações agrícolas», introduziu uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação.

Conforme se viu, o decreto-lei n.º 401/86, de acordo com o seu artigo 1.º, ocupa-se «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», que o artigo 2.º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial». Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o n.º 2 do artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar n.º 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. *A contrario*, dir-se-á, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei n.º 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacialidade ou secundaridade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar taxas contributivas transitórias inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma.

Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar n.º 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5.º e 6.º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando procedente a impugnação e anulando o acto tributário impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

**Assunto:**

*Interpretação das leis.*

**Sumário:**

- I — Na interpretação das leis não pode ser considerado pelo intérprete um pensamento legislativo sem o mínimo de correspondência verbal.*
- II — Um decreto regulamentar não pode legislar, invocando uma pretensa interpretação de um decreto-lei, em sentido completamente diverso daquele que no mesmo se continha.*
- III — Indicando o Decreto-Lei n.º 401/86 quais os trabalhadores abrangidos pelo regime contributivo que indica, não podia o Decreto Regulamentar n.º 9/88 vir a excluir de tal regime determinadas empresas e respectivos trabalhadores, considerando-se interpretativo.*

Processo n.º 1065/04-30.  
 Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

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

“A. A. Ferreira, S.A.” impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Vila Real a liquidação efectuada pelo CRSS de Vila Real relativa a contribuições para a Segurança Social invocando insuficiência de fundamentação, caducidade do direito à liquidação, ilegalidade do Decreto-Regulamentar n.º 9/88 e inconstitucionalidade do despacho n.º 84/SESS/89.

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

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

1.ª O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 401/86;

2.ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112.º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115.º da Constituição).

3.ª A dita sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4.ª A dita sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n.º 2 do artigo 4.º é válido.

5.ª O Supremo Tribunal Administrativo, por duto Acórdão de 16 de Junho de 2004, veio reconhecer razão à ora Recorrente (Proc. 297/04 - 2.ª Secção).



Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso pela procedência dos seus fundamentos, como se decidiu em caso semelhante no acórdão de 16.6.04, rec. 297/04.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. Em 15 de Novembro de 1995 a Impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 2.577,25 Euros (Esc. 516.692\$00), referente ao mês de Outubro de 1995, aplicando a taxa social única – documento de fls. 23.

2. A Impugnação foi deduzida em 19-12-1995– fls. 1.

3. A liquidação foi efectuada pela Impugnante na sequência de instruções expressas prestadas pelos Serviços da Segurança Social – documentos juntos pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

4. O montante de contribuições impugnado resulta da diferença entre o montante que foi pago com a aplicação da taxa do regime geral (taxa social única) e o montante que a impugnante teria de pagar caso aplicasse taxa do regime de incentivos previsto no Decreto-Lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, regulamentado pelo Decreto Regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, alterado pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, de 3 de Março – documentação junta pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

A questão fundamental que a recorrente pretende ver apreciada no presente recurso é a da existência ou não de ilegalidade e inconstitucionalidade na redacção dada ao artigo 4º nº2 do Decreto Regulamentar 75/86 pelo Decreto Regulamentar 9/88 e sua compatibilidade com o DL 401/86, tendo em conta o decidido na sentença. Vejamos pois, transcrevendo-os, o teor de cada um destes normativos.

- Decreto-Lei nº 401/86 de 2/12  
artigo 5º:

“1 - As contribuições relativas aos trabalhadores agrícolas por conta de outrem são calculadas pela aplicação da taxa global de 29%, correspondendo 21% às entidades patronais e 8% aos trabalhadores, sobre o valor da remuneração mínima mensal do sector, proporcional ao número de dias de trabalho efectivamente prestado.

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

3 - .....

artigo 12º:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso vertente temos que o legislador determinou, no DL 401/86, que seriam abrangidos pelo regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem os referidos nas alíneas a) e e) do artigo 3º do DL 81/85, que eram, como dissemos, os de carácter permanente independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola e os indiferenciados que prestassem serviço, embora a título eventual a empresas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. Portanto eram estes os abrangidos por aquele regime contributivo. O Dec. Reg. 75/86 veio equiparar, em termos de regulamentação daquele DL 401/86,

vários tipos de actividades e explorações em que a terra tivesse apenas uma função de mero suporte de instalações. Mas o Dec. Reg. 9/88 veio alterar o artigo 4º do diploma antes referido dele excluindo as explorações agrícolas que se destinassem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituíssem, em si mesmas, objectivos dessas empresas. E o despacho 84/SESS/89 veio atribuir a esta norma carácter interpretativo.

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

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, assim se revogando pelos motivos apontados a sentença recorrida, julgando procedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Interpretação das leis.*

### Sumário:

- I — *Na interpretação das leis não pode ser considerado pelo intérprete um pensamento legislativo sem o mínimo de correspondência verbal.*
- II — *Um decreto regulamentar não pode legislar, invocando uma pretensa interpretação de um decreto-lei, em sentido completamente diverso daquele que no mesmo se continha.*
- III — *Indicando o Decreto-Lei n.º 401/86 quais os trabalhadores abrangidos pelo regime contributivo que indica, não podia o Decreto Regulamentar n.º 9/88 vir a excluir de tal regime determinadas empresas e respectivos trabalhadores, considerando-se interpretativo.*

Processo n.º 1067/04-30.  
 Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

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

“A. A. Ferreira, S.A.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real a liquidação efectuada pelo CRSS de Vila Real relativa a contribuições para a Segurança Social de Abril de 2001 invocando insuficiência de fundamentação, ilegalidade do Decreto-Regulamentar nº 9/88 e inconstitucionalidade do despacho nº 84/SESS/89.

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

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

1ª O nº2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, é ilegal porque viola o nº2 do artigo 5º do Decreto-Lei nº401/86 ;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual nº6 do artigo 112º da Constituição (o então nº5 do artigo 115º da Constituição).

3ª A douda sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido nº2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª A douda sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse nº 2 do artigo 4º é válido.

5ª O Supremo Tribunal Administrativo, por doudo Acórdão de 16 de Junho de 2004, veio reconhecer razão à ora Recorrente (Proc. 297/04 - 2ª Secção).

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso pela procedência dos seus funda-

mentos, como se decidiu em caso semelhante no acórdão de 16.6.04, rec. 297/04.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. Em 15 de Maio de 2001 a Impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 28.631,77 euros, referente ao mês de Abril de 2001, aplicando a taxa social única – documento de fls. 15.

2. A Impugnação foi deduzida em 23-07-2001 – fls. 1.

3. A liquidação foi efectuada pela Impugnante na sequência de instruções expressas prestadas pelos Serviços da Segurança Social - documentos juntos pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

4. O montante de contribuições impugnado resulta da diferença entre o montante que foi pago com a aplicação da taxa do regime geral (taxa social única, que foi aplicada) e o montante que a impugnante teria de pagar caso aplicasse taxa do regime de incentivos previsto no Decreto-Lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, regulamentado pelo Decreto Regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, alterado pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, de 3 de Março - documentação junta pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

A questão fundamental que a recorrente pretende ver apreciada no presente recurso é a da existência ou não de ilegalidade e inconstitucionalidade na redacção dada ao artigo 4º nº2 do Decreto Regulamentar 75/86 pelo Decreto Regulamentar 9/88 e sua compatibilidade com o DL 401/86, tendo em conta o decidido na sentença. Vejamos pois, transcrevendo-os, o teor de cada um destes normativos.

- Decreto-Lei nº 401/86 de 2/12  
artigo 5º:

“1 - As contribuições relativas aos trabalhadores agrícolas por conta de outrem são calculadas pela aplicação da taxa global de 29%, correspondendo 21% às entidades patronais e 8% aos trabalhadores, sobre o valor da remuneração mínima mensal do sector, proporcional ao número de dias de trabalho efectivamente prestado.

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

3 - .....

artigo 12º:

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

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

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

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

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

“Para efeitos do presente diploma as actividades e explorações de silvicultura, pecuária, horto-fruticultura, avicultura e apicultura, ainda

que nelas a terra tenha uma função de mero suporte de instalações, são equiparadas a actividades e explorações agrícolas”.

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

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

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

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

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

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

em si mesmas, objectivos dessas empresas. E o despacho 84/SESS/89 veio atribuir a esta norma carácter interpretativo.

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

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, assim se revogando pelos motivos apontados a sentença recorrida, julgando-se procedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Iva. Liquidação adicional. Métodos presuntivos. Artigo 82.º do CIVA. Artigo 81.º do CPT.*

### Sumário:

*I — A decisão da tributação por métodos indiciários especificará os motivos expressamente previstos nas leis tributárias, especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável e indicará os critérios utilizados na sua determinação.*

*II — Se o juiz considera que a AF não usou um critério claro, objectivo e transparente para determinar o volume de negócios presumivelmente obtidos, aceitando apenas algumas das despesas consideradas, esta decisão, se não contraditada, não pode ser objecto de censura por parte do tribunal de recurso.*

Processo n.º 1087/04-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: SIMP — Sociedade Industrial de Matérias Plásticas, L.da

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **SIMP – Sociedade Industrial de Matérias Plásticas, Ld.**, com sede na Rua Dr. Porfírio de Andrade, 67, Rio Tinto, Gondomar, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação de IVA de 1991 e juros compensatórios.

Alegou a ilegalidade da decisão de tributação por métodos indirectos.

O Mm. Juiz do 3º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação parcialmente procedente, considerando apenas suficientemente fundamentada a liquidação oficiosa relativamente a três guias de remessa, que deveriam ter dado lugar a liquidação de IVA.

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

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A sentença ora recorrida, tendo dado como provados todos os factos que levaram a Administração Fiscal a determinar, por métodos indirectos, a matéria colectável de 1991, não pode considerar que apenas é “lícito” a liquidação oficiosa sobre três guias de remessa.

2. Havendo a dita sentença recorrida, reconhecido expressamente a fundamentação dos actos tributários impugnados, impunha-se a conclusão pelo improcedimento do pedido, no seguimento da doutrina pacificamente instituída.

3. Pela dita sentença recorrida foram violadas as seguintes normas legais: artºs. 51º, n. 3 e 52º, 54º, do CIRC, 76º, 77º e 84º do CIVA, e 75º, 81º, 84º do CPT.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Matéria de facto: uma vez que a matéria de facto fixada na decisão recorrida não vem impugnada, nem há lugar a qualquer alteração, remete-se para os termos da decisão da 1ª instância que decidiu sobre aquela matéria – art. 713º, 6, do CPC, aplicável ex-vi do art. 726º do CPC.

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

A questão a resolver é de fácil solução.

Vejamos.

O recorrente sustenta que o Mm. Juiz *a quo*, na sua sentença, deu como provados todos os factos que levaram a AF a determinar, por métodos indirectos, a matéria colectável de 1991.

Mas não é isso que resulta da sentença.

Escreveu-se expressamente na decisão recorrida:

“Todavia, neste caso, o papel da Administração Tributária não se basta por referir os elementos que justificam o recurso ao método presuntivo. Feito isso, como consideramos que se encontra efectuado nos autos, importa ainda que essa determinação seja efectuada lançando mão de um critério claro, objectivo e transparente. Ora, sobre o critério adoptado para determinar qual o volume de negócios presumido ficamo-nos pelo quadro do anexo 9 que é apenas objectivo por se tratar de uma tabela cuja leitura facilmente se realiza. O difícil é saber com que critérios foram encontrados os valores presumidos que a compõem.

“Assim, face aos elementos dos autos apenas é lícito concluir que se encontra suficientemente fundamentada a liquidação oficiosa relativamente às três guias de remessa que deveriam ter dado lugar a liquidação de imposto sobre o valor acrescentado e não deram ... porque em relação às restantes vendas presumidas não se conhece o modo como a administração Tributária as determinou...”

Parece assim dever concluir-se que o Tribunal entendeu que a AF não lançou mão de um critério claro, objectivo e transparente que justificasse o recurso aos métodos indiciários. Aceita apenas a adição de três guias que darão lugar a imposto. Se bem que não se pronuncie expressamente perante a não existência de inexactidões ou omissões que justificassem o cálculo da tributação através das transacções presumidas, não há dúvida nenhuma que é isso que se deve considerar, ao anotarmos que o Mm. Juiz fala da falta de um critério claro, objectivo e transparente. Encontra apenas justificação para aquelas correcções, que sempre encontrariam amparo no n. 1 do art. 82º do CIVA.

Ou seja: o que o Tribunal dá como provado é que apenas três guias de remessa deveriam dar lugar a imposto. E a Administração Fiscal não questiona esta asserção do Mm. Juiz, pelo que não há outras importâncias a considerar para acréscimo sobre a matéria tributável.

A menor fiabilidade da contabilidade assumida pela FP não justifica que esta se dispense de indicar, com precisão, os motivos da impossibilidade para a determinação da matéria tributável, como resulta do art. 81º do CPT.

Como se diz neste artigo, “a decisão de tributação por métodos indiciários ou por presunções, nos casos e com os fundamentos expressamente previstos em leis tributárias, especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável e indicará os critérios utilizados na sua determinação”.

Ora, a recorrente não infirma, nas suas alegações de recurso, esta conclusão do Mm. Juiz.

Daí que a decisão sob censura não mereça reparo.

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

Sem custas, por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Imposto de selo. Licença para instalação de máquinas electrónicas de diversão.*

### Sumário:

*O imposto de selo — para cada máquina — incidente sobre a licença «para instalação de máquinas de diversão», a que alude o n.º 12.1 da TGIS, não incide sobre o registo ou licença de exploração a que se referem os artigos 17.º e 20.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 316/85, de 28 de Novembro.*

Recurso n.º 1179/04-30.

Recorrente: Sol Electrónica, Comércio de Máquinas de Diversão, L.<sup>da</sup>

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Fonseca Limão.

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

Sol Electrónica, Comércio de Máquinas de Diversão, L.<sup>da</sup>, informada com a sentença, a fls. 37 e seguintes, do M.<sup>o</sup> Juiz do T.T. de 1.<sup>a</sup> Instância do Porto, que lhe julgou improcedente a impugnação que havia deduzido contra a liquidação de imposto de selo, daquela interpôs recurso para o T.C.A., que viria a julgar-se incompetente para o apreciar, sendo, então, os autos remetidos a este S.T.A..

Formulou as seguintes conclusões:

“a) O imposto de selo previsto na verba II do art.º 105º da Tabela Geral de Imposto de Selo, em vigor até 31/12/1999, era devido pela emissão de uma licença policial para casas de jogos legais, requisito de exploração dos jogos de diversão;

b) O regime materialmente aplicável à exploração de jogos legais – Decreto-Lei n.º 316/95, de 28 de Novembro – prevê as licenças a serem emitidas como condição dessa exploração, e que são apenas a licença do registo e a licença de exploração;

c) Não existindo a previsão de uma licença para instalação como condição da exploração de jogos legais, inexistente norma de incidência legal, o que acarreta a ilegalidade da liquidação do imposto, de resto em obediência ao princípio da legalidade tributária consagrado no artigo 8º da L.G.T.;

d) Tal entendimento corresponde, de resto, ao que resultaria de uma interpretação histórica, uma vez que a realidade que o Imposto de Selo sempre visou tributar foi a licença para o local de exploração, a que os agentes deixaram de estar obrigados, sendo que a licença para instalação, neste sentido, só poderia ser considerada como uma licença com idêntico âmbito, materialmente inexistente;

e) Nem pode considerar-se estarmos perante realidades idênticas, uma vez que a licença para instalação surgiria em função do local de exploração;

f) De resto, ainda que se considere existir, então, uma lacuna da Lei, a mesma não pode ser preenchida com recurso à interpretação analógica, conforme dispõe o n.º 4 do artigo 11.º da L.G.T., mantendo-se a

inexistência do facto tributário e, em consequência, a ilegalidade do imposto.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o mesmo merece provimento, pois que a “instalação de uma máquina de jogos não está prevista n.º 12.1 da TGI Selo.”

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

“Pelo Governo Civil do Porto foram efectuadas à impugnante as liquidações cujas cópias fazem fls. 15 a 19 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, relativas a imposto de selo sobre licenças de exploração de várias máquinas de diversão de que ela é proprietária, no montante global de 555.000\$00.

A impugnante pagou as quantias liquidadas em 23.10.2000 e em 27.11.2000.”

A questão decidenda foi já objecto de apreciação por banda deste S.T.A. no acórdão de 20/Maio/03, rec. 469/03.

E fê-lo do seguinte modo:

“O n.º 12.1 do T.G.I.S. prevê o imposto de selo – por cada máquina – incidente sobre a licença “para instalação de máquinas electrónicas de diversão”.

Os arts 17º e 20º do anexo ao DL 316/85, de 28-11, que se refere ao licenciamento do exercício de actividades, estabelecem que nenhuma máquina submetida ao regime desta secção (exploração de máquinas de diversão) pode ser posta em exploração sem que se mostre registada e licenciada.

O art.º 17.º n.º 2 acrescenta que o registo é requerido pela proprietária da máquina ao governador civil do distrito onde se encontra ou em que se presume iria ser colocada em exploração acrescentando o n.º 3 que o requerimento do registo é formulado, em relação a cada máquina, através de impresso próprio.

Por sua vez o art.º n.º 20º estabelece que a máquina só pode ser posta em exploração desde que disponha da correspondente licença de exploração emitida pelo governador civil.

Não se regula no anexo ao DL 316/85, de 28/11, qualquer licença de instalação, mas tão só, uma licença anual ou semestral de exploração (cf. n.º 2 do citado art.º 20.º).

Por isso, os actos impugnados do governador civil ... ao tributar com imposto de selo na licença de exploração não encontra acolhimento naquele n.º 12.1 da TGIS que apenas prevê o imposto de selo por cada máquina, incidente sobre a licença “para instalação da máquina electrónica de diversão”.

E este preceito não permite o entendimento sugerido pela AF e aceite pelos actos tributários de que instalação e exploração são uma e a mesma coisa pois que aquele tem natureza instantânea e esta tem natureza continuada”.

Em suma, como se referiu no citado acórdão deste S.T.A. e agora se reafirma, o facto tributário instalação de uma máquina é distinto da exploração da mesma, sendo certo que este facto não está previsto no n.º 12.1 do T.G.I.S..

Daí que a decisão recorrida bem como a liquidação impugnada não devam ser mantidas.

Assim e reconhecendo à recorrente o direito a juros indemnizatórios, acorda-se em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e em anular as liquidações impugnadas.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Vitor Meira*.

Recurso n.º 469/03.

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

1. O ERFEP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de imposto do selo e anulou a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

Entende a AF que instalação é sinónimo de exploração e que a referida taxa 12.1 da TG deverá ser cobrada tantas vezes quantas for concedida ou renovada a licença de exploração.

Entendeu a sentença recorrida que não pode explorar-se uma máquina sem antes a instalar.

O EMMP entende que deve negar-se provimento ao recurso pois que o n.º 12.1 da TGIS prevê que se tribute em imposto de selo a licença de instalação (que é de prestação única) de máquinas electrónicas de diversão; porém a legislação que regula a instalação e exploração dessas máquinas (nomeadamente o DL n.º 316/85, de 28-11), não prevê qualquer licença de instalação, mas tão só, uma licença anual de exploração.

Não obstante o Governo Civil de Braga tributo em imposto de selo a pedida licença de exploração no entendimento (sugerido pela AF) de que instalação e exploração são uma e a mesma coisa.

Com a sua conduta o Governador Civil violou o princípio da legalidade tributária pois que o facto tributário instalação de uma máquina é distinto do facto tributário exploração dessa máquina e o facto tributário exploração não está previsto no n.º 12.1 da TGIS.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. O Governo Civil de Braga liquidou, à impugnante, o dito montante de imposto do selo, com referência à licença anual de exploração de três máquinas ali paga por aquela, em 26.06.2000 – ver fls. 13.

3.1. A sentença recorrida julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação impugnada sustentando que o conceito de instalação, constante da Tabela, não abrange aqueloutro de exploração.

Não que a lei não fale numa licença enquadrável naquela instalação, o que, a verificar-se, levaria à conclusão insólita de que o legislador da Tabela elaborou o seu ponto 12 sem ter em conta as licenças existentes no ordenamento jurídico pois que o licenciamento “para a prática de jogos lícitos com máquinas de diversão”, de que fala o n.º 2 do art.º 21º do decreto, não é outra coisa senão uma licença para instalação dessas máquinas, caindo, assim, na previsão da Tabela.

No caso dos autos, a impugnante apresentou-se a requerer licença de exploração, mas não disse (nem tinha que dizer) se, onde e quando ia explorá-las, parecendo-nos, hoje, descabido (embora seja facto que não pode explorar-se sem, antes, instalar), pretender que, quem diz ir explorar, tenha que arcar, desde logo, com as consequências próprias da

instalação, que, aliás (embora sem interesse para a questão decidenda), no caso em apreço, parece que iria ser feita por terceiros (fls.52/54).

Concluiu que o imposto do ponto 12.1 da Tabela incide sobre as licenças de que fala o n.º 2 do art.º 21.º, e não o art.º 20.º, do decreto pelo que não sendo essa a situação dos autos actuou a AF, ao cobrá-lo, com ilegalidade pelo que julgou a impugnação procedente com anulação da liquidação.

O EMMP entende que deve negar-se provimento ao recurso pois que o n.º 12.1 da TGIS prevê que se tribute em imposto de selo a licença de instalação (que é de prestação única) de máquinas electrónicas de diversão; porém a legislação que regula a instalação e exploração dessas máquinas (nomeadamente o DL n.º 316/85, de 28-11), não prevê qualquer licença de instalação, mas tão só, uma licença anual de exploração.

Não obstante o Governo Civil de Braga tributou em imposto de selo a pedida licença de exploração no entendimento (sugerido pela AF) de que instalação e exploração são uma e a mesma coisa.

Com a sua conduta o Governador Civil violou o princípio da legalidade tributária pois que o facto tributário instalação de uma máquina é distinto do facto tributário exploração dessa máquina e o facto tributário exploração não está previsto no n.º 12.1 da TGIS.

3.2. O n.º 12.1 da TGIS prevê o imposto de selo - por cada máquina - incidente sobre a licença “para instalação de máquinas electrónicas de diversão”.

Os art.ºs 17.º e 20.º do anexo ao DL 316/85, de 28-11, que se refere ao Licenciamento do exercício de actividades, estabelecem que nenhuma máquina submetida ao regime desta secção (exploração de máquinas de diversão) pode ser posta em exploração sem que se mostre registada e licenciada.

O art.º 17.º 2 acrescenta que o registo é requerido pelo proprietário da máquina ao governador civil do distrito onde se encontra ou em que se presume irá ser colocada em exploração acrescentando o n.º 3 que o requerimento do registo é formulado, em relação a cada máquina, através de impresso próprio.

Por sua vez o art.º 20.º estabelece que a máquina só pode ser posta em exploração desde que disponha da correspondente licença de exploração emitida pelo governador civil.

Não se regula no anexo ao DL 316/85, de 28-11, qualquer licença de instalação, mas tão só, uma licença anual ou semestral de exploração (cfr. n.º 2 do citado art.º 20.º).

Por isso o acto impugnado do Governo Civil de Braga ao tributar em imposto de selo a pedida licença de exploração não encontra acolhimento naquele n.º 12.1 da TGIS que apenas prevê o imposto de selo - por cada máquina - incidente sobre a licença “para instalação de máquinas electrónicas de diversão”.

E este preceito não permite o entendimento sugerido pela AF e aceite pelo acto tributário impugnado de que instalação e exploração são uma e a mesma coisa pois que aquela tem natureza instantânea e esta tem natureza continuada.

Conforme sustenta o EMMP o acto tributário impugnado viola o princípio da legalidade tributária já que o facto tributário instalação de uma máquina é distinto do facto tributário exploração dessa máquina não estando este facto tributário da exploração da máquina previsto no n.º 12.1 da TGIS.

Do exposto resulta que é de manter a decisão recorrida que neste sentido se pronunciou.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Maio de 2003. — António Pimpão (relator) — Brandão de Pinho — Vítor Meira.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Execução fiscal. Despacho que ordena a reversão. Impugnação judicial. Oposição. Responsabilidade pelo pagamento da dívida. Convolação.*

### SUMÁRIO:

*É a oposição e não a impugnação judicial o meio processual adequado ao ataque ao acto que ordena a reversão quando o revertido alegue não lhe caber responsabilidade pelo pagamento da dívida exequenda.*

*A correcção do erro na forma processo só é viável, convolvando a impugnação judicial em oposição, se o direito de deduzir esta não se mostrar caducado.*

Processo n.º 1229/04-30.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrido: Fausto José Ferreira Castro Oliveira.  
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Fonseca Limão.

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

A F. P., inconformada com a sentença, a fls 62 e seguintes, do M.º Juiz do T.A.F. de Viseu, que julgou extinta a execução por aquela movida, por inutilidade superveniente da lide, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“1) A decisão recorrida omitiu qualquer pronúncia sobre a excepção invocada, da idoneidade do meio processual utilizado, já que a impugnante utilizou um processo de impugnação, quando o fundamento invocado é exterior às liquidações e não se reporta a qualquer ilegalidade a elas atinente, devendo antes ter arguido a ilegalidade da dívida exequenda na oposição à execução.

2) Excepção essa que, caso viesse a ser julgada procedente, conduzia à absolvição da instância, e obstava a que o Tribunal conhecesse do mérito da causa.

3) Constitui excepção dilatória, a nulidade de todo o processo e dá-se entre outras, na situação de existir erro na forma do processo.

4) O erro na forma do processo constitui nulidade absoluta quando a petição não se possa aproveitar, e deve ser conhecida até à sentença final.

5) Não tendo o M.º Juiz a quo conhecido da exceção dilatória da nulidade de todo o processo, constituída pelo erro quanto à forma do processo que oficiosamente lhe cabia conhecer, constitui nulidade da sentença (art. 668º n.º 1 d) do C.P.C. e art. 125º n.º 1 CPPT.).

6) Na decisão recorrida resulta determinada consequência jurídica que se encontra em contradição com o processo que foi utilizado, e em que a mesma foi proferida.

7) A decisão de extinguir a execução, é a consequência jurídica adequada no processo de oposição que seja julgado procedente, mas já no presente processo de impugnação.

8) A natureza e objecto do processo de impugnação judicial e de oposição, são distintas, pois que enquanto com a impugnação se visa a anulação do acto tributário de liquidação, oposição à execução tem por objecto e extinção da execução total ou parcial.

9) Entendemos, tal como tem sido considerado pela jurisprudência dominante do S.T.A., de que o processo de impugnação judicial não se pode conhecer da prescrição da obrigação tributária.

10) A decisão recorrida ao declarar prescrita a obrigação tributária atinente a tributo aduaneiro de 1988, fez uma aplicação inadequada do disposto no art. 99º e 124º CPPT.

11) Ainda sem conceder, mesmo que se considere, que possa ser apreciada a prescrição no presente processo, a mesma ainda não ocorreu, ao contrário do decidido na dita sentença recorrida, em virtude da impugnação deduzida em 26/05/2000, ter interrompido o prazo da prescrição.

12) A dita sentença recorrida violou os artigos 660º n.º 1, 493º, n.º 2, 494º b), 199º, 206º, 495º, 668º n.º 1 d) do CPC, 125º n.º 1, 124º n.º 1, 204º n.º 1 d), 99º e 34º n.º 2 do CPPT, art. 49º n.º 1 da LGT.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento, não pelas razões invocadas pela F. P., mas sim porque ocorre erro na forma do processo, de conhecimento oficioso, porquanto o despacho de reversão, cuja anulação se pede, não é susceptível de impugnação judicial.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo M.º P.º, isto é, a de saber se ocorre ou não erro na forma do processo.

Como se vê da petição inicial vem impugnado um despacho de reversão, cuja anulação se requer, sendo usada a impugnação judicial, na qual se alega a não responsabilidade pelo pagamento da dívida.

Ora, como este S.T.A. vem decidindo, o despacho de reversão da execução não é possível de impugnação judicial, mas sim de oposição à execução fiscal (v. entre outros, os Acs. S.T.A. de 4/11/98, rec. 22728, 24/1/01, rec. 25701 e 7/5/03, rec. 159/03, relatado pelo ora relator).

Neste, a este propósito, referiu-se o seguinte:

“Porém, a impugnação apenas é admitida, como decorre do art. 97º. n.º 1 do citado compêndio normativo, nas situações previstas nas suas alíneas a) e g).

Significa isto que o revertido pode deduzir impugnação judicial, com fundamento em qualquer ilegalidade, porém, apenas naquelas si-

tuações; nelas não se inclui, todavia, o despacho que ordena a reversão da execução.

De concluir é, pois, que do despacho que ordena a reversão não cabe impugnação judicial.

Por outro lado, face ao disposto no art.º 204º n.º 1 al. b) do C.P.P.T., desde logo resulta que, quando o revertido pretenda discutir a responsabilidade pelo pagamento da dívida, o meio próprio é a oposição.

O que também resulta do art. 151º daquele Compêndio normativo (C.P.P.T.), na medida em que o afastamento da responsabilidade da pessoa citada pelo pagamento da dívida traduz-se na ilegitimidade daquela face à instância executiva, constituindo um dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, o que, tudo, deve ser discutido em sede de oposição”.

Em suma, ao usar o meio processual impugnação judicial em vez da oposição à execução, cometeu o recorrido e então impugnante, erro na forma do processo.

Vejamos, pois, se o mesmo é susceptível de correcção tal como se preceitua no art. 97º n.º 3 da L.G.T. e 98º n.º 4 do C.P.P.T..

Como este S.T.A. vem afirmando, a convalidação do processo para a forma adequada é admissível se o pedido formulado e a causa de pedir se ajustarem à forma adequada do processo e a “acção judicial” não estiver caducada (v., entre outros, o Ac. S.T.A. de 23/05/01, rec. 25965).

Ora, como consta do probatório, o impugnante foi citado em 23/03/03 e a petição inicial foi apresentada em 26/05/03.

Foi, pois, manifestamente excedido o prazo de 30 dias a que alude o art. 203º n.º 1 al. a) do C.P.P.T.

Por isso, não pode a deduzida impugnação judicial ser convertida em oposição à execução fiscal.

Procede, pois, a questão, de conhecimento oficioso, suscitada pelo M.º P.º e, assim, mostra-se prejudicada a apreciação do recurso.

Termos em que se acorda em, com a presente fundamentação, conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, seguindo a execução os seus termos, sem prejuízo de aí se apreciar a prescrição da dívida exequenda.

Custas pelo recorrido, porém, apenas na 1ª Instância.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Reclamação de créditos. Juros do imposto reclamado. Pagamentos. Omissão de pronúncia. Erro de julgamento.*

### Sumário:

*Não sofre por nulidade por omissão de pronúncia, nem enferma de erro de julgamento, a sentença que, depois de julgar verificado o crédito reclamado e de o graduar, a par com os juros acessórios, nada diz sobre o destino a dar à quantia*



*arrecadada na execução, já que se trata de questão que só posteriormente se coloca, no caso de o produto da venda dos bens ser insuficiente para dar pagamento ao que deve sair precípuo e ao que foi graduado.*

Processo n.º 1230/04-30.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrida: Carlos Neto, L.<sup>da</sup>  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam, em conferência, na 2.<sup>a</sup> Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do Mm.<sup>o</sup> Juiz da 1.<sup>a</sup> Secção do 2.<sup>o</sup> Juízo do Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância do Porto que verificou e graduou os créditos reclamados na execução fiscal em que é executada **CARLOS NETO, LDA.**, com sede em Fontelas, Figueiró, Paços de Ferreira.

Formula as seguintes conclusões:

«1. As dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem – cfr. Art.º 8º do D. L. n.º 73/99, de 16 de Março.

2. Já por força do Art.º 10º do D. L. 49168, de 05/08/1969 as dívidas provenientes de juros de mora gozavam dos mesmos privilégios que por lei fossem atribuídos às dívidas sobre que recaíam.

3. Para reforçar tal ideia o Art.º 40º da LGT refere mesmo que no caso de o montante a pagar ser inferior ao devido, o pagamento é sucessivamente imputado pela seguinte ordem:

- a) juros de mora;
- b) outros encargos legais;
- c) dívida tributária, incluindo juros compensatórios;
- d) coimas.

4. Devem pois os juros de mora respeitantes aos créditos da Fazenda Pública ser graduados nos termos atrás referidos.

5. Na dita sentença são violados o Art.º 10º do D. L. 49168, de 05/08/1969, agora vertido no Art.º 8º do D. L. n.º 73/99, de 16 de Março e o n.º 4 do Art.º 40º da LGT.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a dita sentença recorrida, com a consequente graduação dos créditos da Fazenda Pública, a efectuar nos termos das normas e diplomas legais sobreditos».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, em súmula, porque a sentença graduou os juros de mora a que se refere a recorrente, nada mais lhe cumprindo determinar, no momento em que foi prolatada.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm.<sup>s</sup> Adjuntos.

2. A sentença recorrida é, na parte interessante, deste teor (os destaques são de iniciativa nossa):

«(...) veio a Exma. Representante da Fazenda Pública junto deste tribunal, ao abrigo do art. 243º do C.P.P.T., reclamar os créditos da Fazenda Nacional sobre o produto da venda dos bens móveis penhorado (...) discriminados no requerimento inicial, que aqui se dão por reproduzidos, como:

I.V.A.

(...)

Os créditos reclamados estão devidamente documentados, trata-se de dívida como o I.V.A. anterior à penhora de 21/5/99 sobre os bens móveis pertencentes àquela, cuja venda ocorreu em 9/10/01.

Tais créditos assim caracterizados gozam de privilégio mobiliário geral, arts. 735º, nº 2 e 736º do Código Civil **tal como os respectivos juros**. Sendo que o IVA prefere em relação ao CRSS (art. 747º, nº 1, al. a) do C.C.).

Do mesmo privilégio mobiliário geral goza a dívida exequenda, além da penhora da execução, já que são IVA e CRSS, à excepção das coimas.

São privilégios gerais e como tal incidem sobre a generalidade dos móveis existentes no património do devedor.

Considerando a certidão de fls. 5 a 77 julgo verificados e reconhecidos os créditos reclamados.

Deste modo, julgando reconhecidos os créditos reclamados pela Ex.ma. Representante da Fazenda Pública, graduo-os para serem pagos pela forma seguinte:

1º IVA, reclamado **bem como os respectivos juros** a par da dívida exequenda;

2º CRSS a título de dívida exequenda, bem como os respectivos juros;

3º Os restantes créditos exequendos.

Procedendo-se a rateio se necessário».

3. No apenso de verificação e graduação de créditos à execução fiscal instaurada contra a ora recorrida a Fazenda Pública reclamou créditos de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e respectivos juros de mora.

A execução, por sua vez, visava a cobrança de coimas e despesas e encargos em processos da DGCI.

A sentença, como bem nota o Exm.<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, graduou os juros atinentes ao IVA reclamado em paridade com o imposto. É o que se extrai com toda a clareza das seguintes passagens: «Os créditos reclamados (...) gozam de privilégio mobiliário geral (...) **tal como os respectivos juros**». «(...) graduo-os para serem pagos pela forma seguinte: 1º IVA, reclamado **bem como os respectivos juros** (...)».

Mal se entende, nesta perspectiva, a crítica da recorrente Fazenda Pública, ao afirmar que recorre da sentença «que ao graduar a dívida exequenda de IVA, não graduou os competentes juros de mora» (artigo 1º das alegações de recurso).

Desde logo, porque não é de IVA a dívida exequenda; além disso, porque os juros de mora reclamados foram graduados a par com o crédito de imposto de que são acessório.

A questão suscitada pela Fazenda Pública só se entende, pois, na perspectiva da imputação de pagamentos. Conforme diz a recorrente – conclusão 3 das suas alegações – «no caso de o montante a pagar ser inferior ao devido, o pagamento é sucessivamente imputado pela seguinte ordem: a) juros de mora».

Mas é questão que a sentença recorrida não tratou, ao julgar verificados os créditos reclamados, e graduá-los.

Ora, «só as questões resolvidas pelo tribunal recorrido poderão ser objecto de reexame em face da acepção de que os recursos visam em geral, e com excepção das questões de conhecimento officioso, modificar

as decisões recorridas que não apreciar questões não decididas pelo tribunal a quo» – do acórdão de 25 de Fevereiro de 2003, no recurso nº 1511/02, deste Tribunal.

Por outro lado, a sentença recorrida, ao limitar-se a julgar verificados os créditos reclamados, e graduá-los, não deixou de se pronunciar sobre questão que devesse decidir: uma coisa é verificar e graduar os créditos, outra, que só posteriormente se coloca, é dar-lhes pagamento. O que cumpria ao juiz era, na ocasião, e apenas, reconhecer e graduar os créditos, nos termos do artigo 868º do Código de Processo Civil.

É evidente que, sendo o produto da venda dos bens suficiente para pagar tudo quanto deve sair precípua e foi graduado, mais nenhum problema há a resolver. Só haverá se esse produto for insuficiente.

Neste último caso, a questão há-de ser resolvida aquando da elaboração da conta da execução e determinação dos valores a pagar. Necessariamente, a conta terá em atenção a decisão judicial proferida no apenso de verificação e graduação de créditos; e, no concernente à aplicação a dar à importância arrecadada, atenderá às normas legais que estabelecem a ordem de preferência, designadamente, ao artigo 40º nº 4 da Lei Geral Tributária, invocado pela recorrente, bem como ao artigo 262º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

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

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

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branção de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

Processo n.º 1289/04-30.

Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Fonseca Limão.

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

A. A. Ferreira, S.A., inconformada com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Vila Real, que lhe julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação de contribuições a favor da Segurança Social, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - O nº 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, é ilegal porque viola o nº 2 do artº 5 do Decreto-Lei nº 401/86;

2 - Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual nº 6 do artigo 112º da Constituição (o então nº 5 do artigo 115º da Constituição).

3 - A douta sentença objecto do presente recurso jurisdiccional, ao aplicar, *in casu*, o referido nº 2 do art. 4º do Decreto Regulamentar nº 5/86,

que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4 - A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a Segurança Social baseado nesse nº 2 do artigo 4º é válido.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº. Magistrado do Mº.Pº., junto deste S.T.A. foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Com dispensa de vistos, vieram os autos à conferência.

Nos termos dos artºs. 713º, nº 6 e 726º do C.P.Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

A questão a decidir é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social, relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da ora recorrente.

A tal questão respondeu o acórdão deste STA, de 16/6/04, rec. 297/04 em termos que merecem o nosso aplauso e que, por isso, perfilhamos, e que, de seguida, se transcrevem:

“ A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75%, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador. Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

3.3. O decreto-lei nº 81/85, de 28 de Março (mais tarde referido no decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e por ele não revogado), pretendeu definir «o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária», tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo «Diário da República».

Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial de segurança social «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas, «a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos». Quanto aos «trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele [regime geral] são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular» (do preâmbulo do diploma).

Assim é que o artigo 3º, conjugado com o artigo 2º nº 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral «os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola»; os «que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas»; os «que

exercem profissão comum a outras actividades económicas»; os que prestem serviço às empresas» «que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial»; e os «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

Abrangidos pelo «regime especial de segurança social das actividades agrícolas» ficaram, nos termos do artigo 8º do diploma, «os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas e que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral»; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo, pode notar-se que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas – para além do que consta do já transcrito artigo 3º –, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e a pecuária, bem como «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial».

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o nº 19/85.

3.4. Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a acreditar na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei nº 81/85 se afirmava de «natureza residual», e no respectivo artigo 2º nº 2 se dizia ser de «natureza transitória», incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a «sectores economicamente mais débeis» «uma brusca subida dos encargos sociais», contrapartida necessária da «elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito», o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitoriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%), e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5º fixa-se o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exercem profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exercem profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa global é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a «trabalhadores que exercem actividades agrícolas», ou a «trabalhadores agrícolas», encontrando-se, no artigo 6º, referência «aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas». As respectivas entidades empregadoras são designadas por «entidades patronais» tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei nº 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma «será objecto de regulamentação por decreto regulamentar».

3.5. Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o nº 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à da lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido no exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa – ao tempo, artigo 202º – permite ao Governo, no exercício da função administrativa, «fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis». Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de «regime geral» e «regime especial», «regime geral dos trabalhadores por conta de outrem», e de «trabalhadores por conta de outrem».

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

3.6. Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava «alguns pontos de dúvida que importa clarificar», um deles respeitante «ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola». E, para

clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de «explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresas».

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que «no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram» aquelas empresas, assim se «ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Sector primário que, recorde-se, é o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam – designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores – que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concernente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

3.7. Defende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86. Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da «natureza e dimensão da exploração agrícola» em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confinar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades suas empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código de Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º nº 2 da Constituição.

3.8. Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei nº 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6 do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/98 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei nº 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-

-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles – os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas – só para efeitos do diploma, claro...

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do Diário da República, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Ao definir, restritivamente, o conceito de «explorações agrícolas», introduziu nela uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação.

Conforme se viu, o decreto-lei n.º 401/86, de acordo com o seu artigo 1.º, ocupa-se «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», que o artigo 2.º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial». Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o n.º 2 do artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar n.º 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. *A contrário*, dir-se-á, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei n.º 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacialidade ou secundaridade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar taxas contributivas transitórias inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as

entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma.

Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar n.º 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5.º e 6.º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado.”

Termos em que se acorda em conceder parcial provimento ao recurso e em revogar, em parte, a sentença recorrida, julgando parcialmente procedente a impugnação, e em anular o acto tributário, na parte em que liquidou contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos arts 5.º e 6.º do D.L. n.º 401/86, de 2/12, mantendo-o, porém, no mais.

Custas, na 1.ª Instância e neste S.T.A., a cargo da impugnante, na proporção do seu decaimento, fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Matéria de facto e incompetência do STA.*

### Sumário:

*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.*

Processo n.º 1313/04-30.

Recorrente: INTERHOTEL — Soc. Internacional de Hotéis, L.ª

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. Interhotel – Sociedade Internacional de Hotéis, SA, recorre da sentença que, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, mantendo o despacho recorrido, negou provimento à reclamação.

Alegou formulando, além do mais, as seguintes conclusões:

...

10. Com efeito, os bens dados em pagamento foram avaliados, ao abrigo do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPT, por uma comissão constituída para o efeito, que fixou — em 1996 e antes da assinatura do Acordo Global - o seu valor em Euro 27.4191.744,69 (vinte e sete milhões, quatrocentos e noventa e um mil, setecentos e quarenta e quatro euros e oitenta e nove cêntimos).

11. O montante global das dívidas do Grupo Grão Pará, a pagar com recurso àquele Instituto, ascendia a Euro 10.539.335,83 (dez milhões, quinhentos e trinta e nove mil, trezentos e trinta e cinco euros e oitenta e três cêntimos).

12. O excesso apurado a favor daquelas empresas é, pois, de Euro 16.952.409,06 (dezasseis milhões, novecentos e cinquenta e dois mil, quatrocentos e nove euros e seis cêntimos).

...

23. No âmbito tributário, os efeitos da dação em pagamento com bens de valor superior ao das dívidas a pagar com recurso a este instituto legal, estão definidos taxativamente na lei, não competindo ao órgão responsável pela decisão final — neste caso o Ministro das Finanças — conformar esses mesmos efeitos.

...

25. Mais, aceitando a dação não pode pretender, depois, conformar os efeitos legais decorrentes desse acto de aceitação, nomeadamente denegando a constituição do crédito decorrente do facto de o valor dos bens dados em pagamento exceder o montante das dívidas a pagar.

26. Aceite a dação em pagamento com bens de valor superior ao das dívidas, impõe a lei que, em simultâneo com a extinção das dívidas pagas nesses moldes, se constitua um crédito a favor do contribuinte, no valor desse excesso.

27. A sentença recorrida, ao interpretar o n.º 9 do artº 284.º do CPT, no sentido de que o despacho que aceita a dação em pagamento com bens de valor superior ao das dívidas fiscais não constitui, *ope legis*, um crédito a favor do contribuinte, estando esta constituição dependente de uma declaração expressa nesse sentido que deverá constar do próprio despacho, faz uma errada interpretação da letra e do espírito do preceito, violando o princípio da proibição de enriquecimento sem causa do Estado (art. 437.º, n.º 1 do CC), e violando o princípio da legalidade tributária (art. 103.º, n.º 2 e art. 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP), o que importa uma interpretação da lei contrária à Constituição e uma violação ostensiva do direito fundamental da propriedade privada e da garantia de que ninguém pode ser expropriado sem / o pagamento de uma justa indemnização (artigo 62.º da Constituição).

...

O EMMP sustenta que o recurso questiona nas transcritas conclusões matéria de facto pelo que é este STA incompetente em razão da hierarquia para o apreciar.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A) - Contra a reclamante foi instaurada execução fiscal, com o nº 3247200301038001, para cobrança coerciva da quantia global de 100.012,25 € proveniente de IRC do exercício de 2001, conforme capa da execução e certidão de dívida, ambas de fls. 5 a 6, que se dão por reproduzidas;

B) — A executada requereu, em requerimento dirigido á Senhora Ministra das Finanças e ao Senhor Director-Geral do Tesouro, em 03.07.2003, o pagamento do IRC do exercício de 2001, na quantia global de 100.012,25 € através de compensação com parte de um crédito fiscal que afirma deter sobre o Estado, no montante de 16.952.409\$00, em virtude de cessão em pagamento efectuada no âmbito do Acordo Global celebrado entre o Estado e o Grupo Grão Pará;

C) - Por despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, proferido em 09.11.2003, foi indeferido tal pedido, por não se reconhecer à reclamante a existência do alegado crédito fiscal, quer porque, em síntese, nunca ocorreu qualquer acto de reconhecimento quer porque no referido Acordo Global a executada renunciou expressamente a um eventual crédito fiscal, conforme documentos de fls.1 102 a 104, que se dão por reproduzidos;

D) - É contra o indeferimento referido na alínea anterior que a reclamante se vem insurgir;

E) - A reclamante e as sociedades Imobiliária Construtora Grão Pará, S.A, Matur- Sociedade de Empreendimentos Turísticos da Madeira, S. A. e a Autodril, Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A, intentaram acção para reconhecimento de um direito, que seguiu termos por este TAF de Lisboa, 2º Juízo, com o n. 1/2002 — ex 5º J, 2º sec., pedindo o reconhecimento da existência de um crédito fiscal no montante de 3.398.652.874\$00, a qual foi julgada improcedente, tendo sido interposto recurso dessa decisão.

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

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre esta questão prévia sustenta que o recurso versa matéria de direito mas que se assim se não entender requer que o processo seja remetido ao TCA.

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 21º4 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 32º1b) do mesmo diploma legal que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Completando esta linha de pensamento conclui o 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”.

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

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

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

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (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 a recorrente nas conclusões 10ª a 12ª que os bens dados em pagamento foram avaliados, ao abrigo do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPT, por uma comissão constituída para o efeito, que fixou — em 1996 e antes da assinatura do Acordo Global - o seu valor em Euro 27.4191.744,69, que o montante global das dívidas do Grupo Grão Pará, a pagar com recurso àquele Instituto, ascendia a Euro 10.539.335,83 e que o excesso apurado a favor daquelas empresas é de Euros 16.952.409,06.

Saber se aqueles bens foram avaliados e por que montantes conduz a um julgamento de questões de facto que, nessa perspectiva, não foram fixadas na sentença em recurso.

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

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

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

Custas pela recorrente fixando-se a taxa de justiça em cento e vinte Euros e em 50% a procuradoria.

Oportunamente remeta os autos ao TCA Sul.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. — António Pimpão (relator) — Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal. Extinção do procedimento contra-ordenacional. Dissolução da sociedade arguida. Declaração de falência.*

### Sumário:

*A dissolução, por declaração de falência, nos termos dos artigos 141.º a 146.º do CSC, de sociedade arguida em processo contra-ordenacional, acarreta a extinção do respectivo procedimento por dever considerar-se, para o efeito, equivalente à morte de pessoa física — artigos 193.º do CPT e 61.º do RGIT.*

Processo n.º 1569/03-30.

Recorrente: Varela Pinto & C.ª, L.ª

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Segundo se mostra de fls. 372 e segts., a arguida VARELA PINTO & COMPANHIA, LDA foi declarada falida por sentença de 08/10/2004, do 3º juízo cível do Tribunal Judicial da Comarca de Guimarães.

Pelo que o Ex.º magistrado do Ministério Público promove se declare a extinção do respectivo procedimento judicial, já que “a dissolução de sociedade comercial, por declaração de falência, equivale à morte do infractor, para efeitos de perseguição contra-ordenacional”.

E, na verdade, assim se tem entendido, tanto na jurisprudência como na doutrina.

O art. 141º, n.º 1, al. e) do CSC refere como caso de dissolução imediata da sociedade e consequente extinção a respectiva declaração de falência pelo que tem sido equiparada à morte do infractor singular para efeitos daquela extinção - arts. 193º do CPT e 61º do RGIT.

Cfr. os Ac'd do STA de 26/02/2003 rec. 1891/02, 21/01/2003 rec. 1895/02, 03/11/1999 rec. 24.046 e 15/06/2000 rec. 25.000.

É que essa parece ser a única solução harmónica com os fins específicos que justificam a sanção: repressão e prevenção, que não de obtenção de receitas para a Administração Tributária.

Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, CPT Anotado, 3 edição, pág. 410 e Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 4ª edição, pág. 807 e RGIT Anotado, págs. 395/96.

E, mantendo embora a sociedade dissolvida, em liquidação, a sua personalidade jurídica - art. 146º, n.º 2 do CSC - são, com a declaração de falência, apreendidos todos os seus bens, passando a constituir um novo património, a chamada "massa falida": um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos - cfr. o Ac'd do STA de 29/10/2003 rec. 1079/03.

Pelo que, então, já não encontrará razão de ser a aplicação de qualquer coima.

Termos em que se acorda julgar extinto o procedimento contra-ordenacional.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*IVA. Impugnação judicial. Reclamação graciosa.*

### Sumário:

*Tendo sido deduzida reclamação anteriormente à dedução de impugnação e tendo a mesma sido decidida depois, não podia o tribunal, que dessa decisão tinha conhecimento, deixar de a considerar na decisão da impugnação.*

Processo n.º 118/04-30.

Recorrente: Ângelo Alves da Silva.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

Ângelo Alves Silva impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra a liquidação de IVA referente aos anos de 1992 e 1993 que lhe foi efectuada na sequência de fiscalização.

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

Inconformado com a decisão recorreu o impugnante para o Tribunal Central Administrativo que anulou a sentença recorrida e, decidindo em substituição, não tomou conhecimento do objecto da impugnação na parte referente à quantificação da matéria colectável e julgou a impugnação improcedente na parte referente à ilegalidade do recurso aos métodos indiciários, mantendo a liquidação impugnada.

Do decidido recorreu o impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a anulação ou revogação do acórdão, formulando as seguintes conclusões:

a) O acórdão recorrido padece de nulidade por não ter julgado cada uma das questões de erro de julgamento cometido pela 1ª instância que o recorrente lhe colocou nas conclusões e) e f) das conclusões – art.º 668º n.º 1 al. d), primeira parte, do CPC, sendo certo que nenhuma delas estava prejudicada com a resposta dada a outras questões, como se deixou demonstrado nestas alegações e ainda por não ter conhecido da questão colocada quanto ao erro da sentença quanto aos pressupostos de direito por a administração o ter praticado a coberto de um errado entendimento do que é o método presuntivo, na medida em que esse método pressupõe não só a determinação dos proveitos como também a determinação dos custos presumidos e a administração entendeu-o, e assim o aplicou, como obrigando apenas à presunção de proveitos – art.ºs 660º n.º 2 e 668º n.º 1 al. d), primeira parte, do CPC;

b) O acórdão recorrido padece de erro de julgamento ao anular a sentença de 1ª instância por esta ter errado ao dar como provados factos que são absolutamente irrelevantes para a decisão da causa por relativos a outro período de tributação e ao formar a sua convicção em elementos probatórios relativos a esse outro período,

c) pois o caso não é caso de falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão (al. b) do n.º 1 do art.º 688º do CPC), como considerou, mas de um erro de julgamento relativo aos factos e às provas a ter em conta para a decisão do mérito da causa, o qual, mesmo prejudicando a Fazenda Pública, não pode ser alterado na parte não recorrida pelo recorrente por a Fazenda Pública não o ter atacado por meio de recurso, nem através da ampliação do seu objecto de acordo com o disposto no art.º 684º-A do CPC,

d) pelo que o acórdão recorrido violou os princípios dispositivo do processo, o princípio da não reformatio in pejus constante do n.º 4 do art.º 684º do CPC e os art.ºs 712º n.º 1 al. a), 684º, 684º-A e 690º do CPC;

e) O acórdão recorrido errou ainda ao não conhecer do erro na quantificação da matéria colectável sob pretexto de não estar ainda decidida a reclamação feita para a Comissão Distrital;

f) O não conhecimento da impugnação, nesta dimensão, quando a reclamação foi já decidida na pendência do processo de impugnação e antes da sentença ofende os princípios da celeridade do processo, da utilidade dos actos processuais e do sagrado princípio do pro actione, tudo a evitar a repetição de actos cujo conteúdo poderia ser aproveitado;

g) A decisão de reclamação não é um pressuposto da instauração do processo de impugnação, mas uma condição relativa ao âmbito de conhecimento do fundo da causa (Cf. José Carlos Vieira de Andrade, Justiça Administrativa);

h) Existindo essa condição a quando do conhecimento pelo tribunal do fundo da causa ou seja, a quando da sentença, deve ter-se por satisfeita



essa condição de acordo, aliás, com o previsto no art.º 663º do CPC, e o juiz deve tomar conhecimento do mérito da quantificação, sob pena da existência de uma manipulação simplesmente formalista do preceito legal que obriga à apresentação da reclamação para a Comissão e da sua *ratio*, nos termos dos art.ºs 84º n.º 3 e 136º n.º 1 do CPT;

i) A não consideração para os efeitos do âmbito do conhecimento do mérito da causa da decisão da reclamação apresentada, acontecida antes da sentença, viola o direito de acesso aos tribunais, na sua dimensão de exigência de um direito de acção que propicie uma tutela rápida e eficaz, consagrado nos art.ºs 20º e 268º n.ºs 4 e 5 da CRP e do princípio da Justiça ínsito no princípio do Estado de Direito (art.ºs 2º e 3º da CRP);

j) Nada há na lei que permita equiparar a não dedução da reclamação para a Comissão dentro do prazo já esgotado a quando da apresentação do processo de impugnação judicial com a existência de uma reclamação apresentada tempestivamente para essa Comissão a quando da apresentação do processo de impugnação judicial e a existência de uma decisão dessa Comissão a quando da apreciação da questão da quantificação na sentença;

k) A consideração da decisão da Comissão impõe-se até pelo facto do acto tributário permanecer o mesmo na parte em que não tenha sido reformada pela decisão da Comissão, pois, no IVA, a situação substantiva que existe é a de um acto de liquidação que é reclamado por aspectos relacionados com a matéria colectável nele considerada e que é reformado no caso da mesma proceder, de acordo com o disposto nos art.ºs 84º e 85º do CIVA, na redacção ao tempo dos factos, pelo que o tribunal ao conhecer do acto na parte que não foi reformada está sempre a conhecer do mesmo acto;

l) Quando muito, a apresentação da impugnação judicial antes da decisão da reclamação efectivamente apresentada nos termos dos art.ºs 84º n.º 3 e 136º n.º 1 do CPT teria que ser vista apenas como uma apresentação antes de tempo na parte em que a decisão da reclamação manteve o utilidade da acção judicial, de acordo com a jurisprudência desse STA segundo a qual não é intempestiva uma acção apresentada ainda antes de estar a decorrer o prazo a cujo decurso o início e o termo do mesmo se encontram associados.

Não houve contra-alegações.

O Tribunal Central Administrativo pronunciou-se no sentido da improcedência da nulidade invocada na 1ª conclusão das alegações, entendendo dever manter-se a decisão recorrida.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do parcial provimento do recurso, devendo revogar-se a decisão de anulação da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância, substituindo-se o acórdão impugnado por outro que declare a improcedência da impugnação.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido considerou provados os seguintes factos:

a) Para efeitos de IVA e IRS dos exercícios de 1989 a 1991 foi a escrita do recorrente sujeita a acção de fiscalização tributária, a qual acabou por abarcar também os anos de 1992 e 1993, tendo sido produzido o relatório que constitui fls. 70 e segs.

b) Relativamente a estes dois últimos exercícios detectaram-se as seguintes anomalias:

- falta de correspondência entre o livro de registos de entradas e saídas de hóspedes (este relativamente ao período compreendido entre

3.10.1992 e 4.1.94) e as facturas processadas, onde se pode verificar que existem, na maior parte dos casos, registos de entradas e saídas de hóspedes sem as correspondentes facturas (conforme exemplos referidos a fls. 75 e 76 os quais de dão por reproduzidos);

- existência de algumas facturas emitidas sem qualquer registo no livro de entradas e saídas do livro de hóspedes (v. facturas n.ºs. 1004, 1005 de 26.7.93 e 1208 e 1499 de 29.10. 93 evidenciadas nos mapas do anexo n.º 1 - fls. 90 e segs.);

- o livro de registo de entradas e saídas de hóspedes referente ao período referido acima não permite saber o número de utentes nem o número de dormidas correspondentes a cada utente e sua facturação, pois um registo no livro de hóspedes pode corresponder a vários utentes e a um determinado número de noites;

- o recorrente, após dois dias de utilização procede à destruição das folhas de movimento de hóspedes, não sendo assim possível proceder ao apuramento dos valores indicados no parágrafo antecedente;

- existem facturas com menção de quarto, sem qualquer valor cobrado pelo alojamento;

- existem facturas emitidas com datas muito posteriores ao prazo legal estipulado para a sua emissão, algumas delas com serviço prestado num ano e emitidas passados três, quatro ou mais meses;

- os pagamentos das agências de viagens são registados de modo que por caixa entra toda a receita e por caixa saem todos os pagamentos e quando as saídas são maiores que as entradas é usado o expediente dos empréstimos, suportado apenas por notas de lançamento interno, de forma a que o saldo seja positivo;

- não utiliza qualquer conta de depósitos bancários, apesar de existirem contas em bancos, por onde transitam os cheques recebidos, pagamento por multibanco ou visa e cheques emitidos;

- não regista os custos inerentes aqueles pagamentos (5% de comissões no caso de pagamento com cartão visa.

c) Perante tais anomalias procedeu-se à fixação da matéria tributável referente àqueles anos por métodos indiciários e com os critérios referidos a fls. 86 do relatório, tendo sido apurados os valores de IVA nos montantes de 1.413.934\$00 e 1.676.048\$00, respectivamente em relação a 1992 e a 1993 (V. fls. 86 e 87).

d) O recorrente apresentou reclamação relativa à quantificação da matéria tributável para a Comissão de Revisão em 7.8.95 (v. fls. 43).

e) A petição desta impugnação deu entrada em 1.9.95 (v. fls. 2).

f) A Comissão de Revisão deliberou sobre a reclamação do recorrente em 22.6.96, tendo-a atendido parcialmente com a redução do imposto para 1.388.759\$00, em relação a 1992 e 1.654.152\$00 em relação a 1993 (V. fls. 68).

g) Muitas vezes as facturas eram debitadas a empresas e não propriamente aos viajantes que por ali passavam (depoimento das testemunhas Maria Cristina e Maria do Rosário - fls. 254 e 255).

h) O Hotel fica na zona interior do país e a sua capacidade de funcionamento foi afectado pela abertura do IP-5 que desviou a clientela, ao contrário do que sucedia com a utilização da nacional n.º 1 (mesmos depoimentos).

i) Também na mesma altura foram criadas muitas outras infraestruturas hoteleiras que vieram fazer concorrência ao hotel (mesmos depoimentos).

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

São de duas ordens as questões suscitadas no recurso. Por um lado o recorrente vem arguir a nulidade do acórdão por omissão de pronúncia, por outro invoca erros de julgamento por parte do acórdão recorrido por conhecer de factos que considera irrelevantes e por não haver tomado em consideração a decisão da reclamação, valorando mal o facto de a impugnação ter sido apresentada antes de decidida a reclamação.

Começando pela arguida nulidade de omissão de pronúncia por parte do acórdão recorrido, a mesma não ocorre. Na verdade o referido aresto fixou a matéria de facto que considerou provada indicando a fundamentação da mesma e considerou não provados os demais factos alegados, ou por os mesmos serem irrelevantes ou por, atenta a sua generalidade, não permitirem só por si afastar a versão da Fazenda Pública, não logrando assim convencer o tribunal. O recorrente pode não concordar com o entendimento expresso pelo tribunal mas tal entendimento não consubstancia qualquer nulidade de omissão de pronúncia. Não pode pois proceder a nulidade invocada.

Questiona também o recorrente a decisão do Tribunal Central Administrativo que, substituindo-se à 1ª instância, fixou os factos que considerava provados. Nos termos do artigo 712º nº 1 alínea a) do CPC pode a 2ª instância alterar a matéria de facto se do processo constarem todos os elementos de prova que serviram de base à decisão sobre os pontos da matéria de facto em causa. Ora a censura da matéria de facto não cabe no âmbito dos poderes deste Supremo Tribunal Administrativo pelo que terá a mesma que dar-se por assente. Assim sendo, não pode também nesta parte aceitar-se o invocado pelo recorrente.

Vejam agora a questão das relações entre a reclamação e a impugnação. Consta do probatório que o recorrente apresentou reclamação para a Comissão de Revisão, relativa à quantificação da matéria tributável, em 7 de Agosto de 1995 (alínea d), que a impugnação deu entrada em 1 de Setembro de 1995 (alínea e) e que aquela Comissão deliberou sobre a mesma em 22 de Junho de 1996, tendo-a atendido parcialmente, reduzindo o imposto para os anos de 1992 e 1993 para os montantes que aí se indicam (alínea f). O acórdão recorrido considerou porém que, tendo o recorrente impugnado a liquidação com fundamento na errónea quantificação da matéria tributável e na ilegalidade do recurso aos métodos indiciários antes de decidida a reclamação, não podia a questão da quantificação ser apreciada na impugnação, não tendo por isso tomado conhecimento nessa parte do objecto do recurso. Estará este entendimento correcto? O acórdão recorrido foi proferido em 13 de Maio de 2003 e a reclamação foi decidida pela Comissão de Revisão em 22 de Junho de 1996. Para fundamentar o seu entendimento o tribunal recorrido chama à colação o acórdão nº 15810 de 3.2.99, deste Supremo Tribunal Administrativo. Afigura-se-nos porém não ter feito uma leitura correcta de tal aresto. O que nele se diz é que, recusando os artigos 84º e 86º do CIVA a impugnabilidade contenciosa da “fixação definitiva do imposto”, nada impede que na impugnação se alegue o recurso ilegal a estimativas e presunções, independentemente da dedução de reclamação. Mas o que se verifica no caso vertente é que na decisão da reclamação foi fixado um valor de imposto diferente do liquidado e que o tribunal recorrido tinha disso conhecimento. Por isso, não estando o imposto definitivamente fixado quando foi deduzida a impugnação, nada impedia que tal facto jurídico superveniente fosse considerado na decisão, atento o artigo 663º do CPC. Note-se aliás que o artigo 86º do CIVA, na redacção do DL 7/96 de 7 de Fevereiro,

prescreve que as decisões das comissões de revisão não são susceptíveis de impugnação judicial autónoma, sem prejuízo de na reclamação ou impugnação da liquidação poder ser invocada qualquer ilegalidade ou a sua errónea quantificação. Assim sendo deveria o tribunal recorrido ter tomado em consideração a decisão da Comissão de Revisão já que, nos termos do artigo 90º do CPT, a dedução da reclamação suspendia a liquidação. Tendo a decisão da Comissão reduzido o imposto devido de 1.413.934\$00 para 1.388.759\$00, relativamente ao ano de 1992, e de 1.676.048\$00 para 1.654.152\$00, relativamente a 1993, ocorre quanto às diferenças aceites inutilidade superveniente da lide, mantendo-se a liquidação quanto ao restante fixado pela Comissão.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder parcial provimento ao recurso, anulando-se as liquidações quanto às diferenças supra referidas, negando-se-lho no mais.

Custa pelo recorrente na proporção do vencido, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2005. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2005.

Processo n.º 218/04.

Recorrente: Fazenda Pública e João Fernando S. Correia Oliveira.

Recorridos: Os Mesmos.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. João Fernando da Silva Correia de Oliveira e Nuno Manuel da Silva Correia de Oliveira vêm, nos termos do artigo 669º do CPC, requerer o esclarecimento e reforma seguintes:

Na sentença proferida em 1ª Instância, o Tribunal considerou a liquidação impugnada como liquidação adicional, facto que não foi contestado pela Fazenda Pública, pelo Ministério Público ou pelos Impugnantes, pelo que se considera matéria assente.

Na decisão proferida, todavia, conquanto tivesse considerado a liquidação como adicional, aplicou ao facto a norma do preceituado no artigo 92º do CIMSIS, cuja norma se aplica à primeira liquidação ou liquidação única, que não às liquidações adicionais, cuja disciplina é regulada pelo preceituado no artigo 111º, parágrafos 2º e 3º:

§ 2º “A liquidação adicional será notificada ao contribuinte nos termos do artigo 86º ou 114º, conforme o caso, e, tratando-se de imposto, será justificada no próprio processo.”

§ 3º “A notificação só poderá fazer-se até decorridos cinco anos contados da liquidação a corrigir, excepto se for por omissão de bens à relação...”

No presente acórdão analisa-se a questão do prazo de caducidade conforme regulada no artigo 297º do C.C., não tendo ficado esclare-

cido se este Supremo Tribunal considerou a liquidação em causa como primeira liquidação ou liquidação adicional.

Apesar de o Acórdão ter feito breve referência ao assunto: “E tal avaliação não podia deixar de ter ocorrido pois que ao requererem os Impugnantes a rectificação da área necessariamente estavam a requerer avaliação de coisa diversa (sublinhado nosso) da que antes havia sido avaliada”, não toma, porém, posição definitiva quanto ao tipo de liquidação. Referindo-se a avaliação, não se pronuncia, contudo, em relação à liquidação: se primeira liquidação, se liquidação adicional.

O facto de se ter referido coisa diversa parece querer inculcar o Acórdão que se trataria de outro imóvel, o que configuraria “omissão de bens à relação”. Todavia, essa matéria de facto encontra-se fixada na primeira instância e que a este Supremo Tribunal, como Tribunal de Revista, é vedado alterar (artigos 729º, nº 2 do CPC).

Assim, Requer a esclarecimento do Acórdão quanto a essa matéria: se respeita a liquidação primeira ou adicional e qual o respectivo prazo de caducidade.

Acresce que, tendo o Tribunal considerado procedente o Recurso na questão da constitucionalidade, não teve, no entanto, em consideração a condenação em custas da responsabilidade da Fazenda Pública.

2.1. O acórdão a que se refere o presente pedido de esclarecimento e na parte a que se refere o primeiro pedido de esclarecimento afirma, no seu ponto 3.2., o seguinte:

“Conforme sustenta o EMMP e contrariamente ao entendimento da sentença recorrida não ocorreu o prazo de caducidade, contado tal prazo nos termos do 297º 1 do C. Civil.

Com efeito resulta deste preceito legal que “a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar”.

O prazo de caducidade da licitação do imposto sobre as sucessões e doações era de 20 anos, contados a partir da data da transmissão, nos termos do art.92º do CSISSD, na redacção do DL no 41969, de 24 Novembro 1958.

Tal prazo foi encurtado passando a ser de 10 anos, nos termos do art.92º do CIMSISD na redacção do art. único DL no 119/94, de 7 Maio.

Daí que, por força daquele indicado preceito do C. Civil, a norma que estabelecer um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior seja aplicável aos prazos em curso, mas o novo prazo só se conta a partir do início da vigência da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar (cfr. citado art.297ºnº1 CCivil).

No caso em apreciação e como a data da transmissão, coincidindo com a data da abertura da sucessão, por óbito verificado em 3.01.87, ocorreu nesta última data é manifesto que ainda não haviam decorrido os mencionados vinte anos quando foi efectuada a liquidação em 1998.

E igualmente não havia decorrido nesta data da liquidação de 1998 o prazo mais curto de 10 anos de caducidade contado a partir do início da vigência do DL no 119/94, de 7 Maio, em 12.05.94.

Consequentemente e conforme refere a FP, acompanhada pelo EMMP, a liquidação do imposto e subsequente notificação aos sujeitos passivos,

em 1998, foi efectuada antes do termo do dito prazo de caducidade contado nos termos referidos.

Ocorre pois erro de julgamento por inaplicação da norma constante do mencionado art.297º nº 1 CCivil pelo que não pode manter-se a sentença recorrida devendo, por isso, ser revogada, nesta parte.”.

Daí que se possa afirmar que o acórdão deste STA apenas se pronunciou sobre a questão que lhe havia sido dirigida e que se prendia com a forma de contagem daqueles prazos sobre os quais se pronunciou a sentença em recurso. E sobre tal questão, única apreciada pelo referido acórdão, nenhum pedido de esclarecimento ou reforma foi dirigido a este STA.

Daí que se entenda que não ocorre a obscuridade ou ambiguidade a que se refere o art.º 669º 1 a) do CPCivil e que importe esclarecer e que parecem sustentar os reclamantes.

Com efeito o acórdão aclarando como se deixou referido não sofre de obscuridade ou contradição a merecer esclarecimento.

Conforme escreve Alberto dos Reis, CPCivil Anotado, V, p. 15, “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.”.

Contudo e como escreve o mesmo autor o uso do pedido de esclarecimento não pode ser utilizado para se obter, por via oblíqua, a modificação do julgado. O acórdão em apreciação não pode ser aclarado pois a recorrente não alega que o mesmo contém algum passo cujo sentido seja ininteligível ou qualquer passagem que se preste a interpretações diferentes.

Ainda que existisse eventual erro de julgamento não podia o mesmo ser ultrapassado pelo pedido de esclarecimento que apenas permite solucionar as ditas ambiguidades ou obscuridades.

E igualmente não cabe no âmbito do pedido de esclarecimento a opinião do Tribunal sobre se se trata de liquidação primeira ou adicional e qual o respectivo prazo de caducidade

2.2. Referem, ainda, os reclamantes que, tendo o Tribunal considerado procedente o Recurso na questão da constitucionalidade, não teve, no entanto, em consideração a condenação em custas da responsabilidade da Fazenda Pública.

Independentemente de saber se têm ou não os reclamantes legitimidade para se pronunciarem sobre a não condenação em custas da FP o certo é que aos presentes autos é aplicável a legislação vigente na data em que o processo foi instaurado e em tal momento estava a FP isenta de custas.

3. Termos em que se acorda em indeferir os requeridos esclarecimentos e reforma.

Custas pelos recorrentes fixando-se em 95 €a taxa de justiça.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2005. — António José Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2005.

**Assunto:**

*Arguição de nulidade. Omissão de pronúncia.*

**Sumário:**

- I — *Só há nulidade por omissão de pronúncia se a decisão recorrida não se pronunciou sobre questão suscitada pelas partes.*  
 II — *O vício de violação de lei constitucional é de conhecimento oficioso.*  
 III — *O não conhecimento desse vício, não alegado pelas partes, constitui eventual erro de julgamento, que não omissão de pronúncia.*

Processo n.º 460/03-30.

Reclamante: Modelo Continente, SGPS, S. A.

Reclamada: Fazenda Pública.

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

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

1. MODELO CONTINENTE, SGPS, SA, com sede na Rua João Mendonça, 505, Senhora da Hora, Matosinhos, impugnante nos presentes autos, notificada do acórdão proferido por este Supremo Tribunal, veio arguir a nulidade do mesmo, alegando omissão de pronúncia.

Defende que foi suscitada a questão da violação do princípio constitucional da igualdade, sobre cuja alegada violação este Supremo Tribunal se não pronunciou.

A FP discorda.

O EPGA teve vista nos autos.

Cumpra decidir.

O recurso para este Supremo Tribunal foi interposto pela Fazenda Pública.

Não se questionou nas respectivas alegações de recurso a eventual violação do princípio constitucional da igualdade. Não era assim esta questão objecto do recurso.

Ora, o tribunal *ad quem* está delimitado pelas conclusões das respectivas alegações de recurso - art. 684º do CPC.

É certo que as questões de conhecimento oficioso devem ser conhecidas pelo Tribunal, independentemente da sua arguição. E a violação de lei constitucional é de conhecimento oficioso.

Porém, o não conhecimento de uma questão de conhecimento oficioso, constituirá erro de julgamento que não nulidade por omissão de pronúncia.

De qualquer modo, daqui não virá qualquer prejuízo para a reclamante, já que foi interposto recurso para o Tribunal Constitucional, onde aquela não deixará de abordar, por certo, a alegada violação do princípio constitucional da igualdade.

2. Face ao exposto, acorda-se em indeferir a arguição da suscitada nulidade.

Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 99 €  
 Após notificação da presente decisão, abra-se conclusão ao Mm. Juiz relator para apreciar o requerimento de interposição do recurso, por parte da reclamante, para o Tribunal Constitucional.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2005.

**Assunto:**

*Acto de avaliação.*

**Sumário:**

*O despacho que autoriza a avaliação de prédio, nos termos do § único do artigo 57.º do CIMSISD, integra um acto interno, pressuposto da avaliação o qual não define qualquer situação jurídica, nem tem efeitos na esfera jurídica do interessado podendo a impugnação do acto de liquidação ter como fundamento quaisquer vícios do procedimento que conduziu à realização da dita avaliação e nomeadamente a falta dos requisitos legais de que dependa a realização de tal avaliação.*

Processo n.º 883/04-30.

Recorrente: MOTIVARTECNICA — Indústria & Representação de Equipamentos de Ar Comprimido, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. Motivartécnica – Indústria & Representação de Equipamentos de Ar Comprimido, L.da, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 2º Juízo, 2ª Secção, julgou improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação adicional de sisa e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1- A faculdade da ora recorrente impugnar a liquidação adicional de Sisa em apreço, não estava condicionada a uma prévia impugnação autónoma de uma segunda avaliação.

2- Essa regra seria contrária ao princípio da impugnação unitária.

3- A regra 19ª, parágrafo 4º, do artigo 19º do CSISD, colide com os princípios da igualdade, capacidade contributiva e tributação do rendimento real.

4- Assim, a Administração Tributária violou os artigos 13 nº 2 e 104 nº 2 da CRP.

5- Conclua-se, frisando que ao ordenar uma avaliação correctiva do valor declarado pela ora recorrente na escritura em causa, sem que se

encontrem preenchidos os pressupostos que a deviam determinar, a Administração Fiscal, violou o artigo 103 n.º2 da CRP.

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

A primeira e segunda conclusões fez boa interpretação da lei na esteira da jurisprudência deste STA.

As restantes conclusões das alegações não procedem pois que a recorrente não fundamenta as afirmações de inconstitucionalidade que, aliás, trata de novo.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Em 26.10.2000, a impugnante outorgou numa escritura pública com José Manuel Machado Guimarães, e mulher, declarando comprar-lhe, pelo preço de 25.000.000\$00, a fracção “E” do prédio urbano sito na Av.ª Santos Graça, Póvoa de Varzim.

2. A impugnante liquidou sisa, no valor de 1.535.400\$00.

3. Pare tal aquisição, a impugnante recorreu ao crédito bancário, tendo celebrado com o Banco Português de Negócios um contrato de mútuo com hipoteca.

3.1. A sentença recorrida julgou a impugnação improcedente pois que:

Se é certo existir a presunção de veracidade dos elementos declarados pelo contribuinte, não obstante, como forma de controlar e evitar a fraude e evasão fiscais, são cometidos à Administração Fiscal, um poder/dever de fiscalização (art. 63.º da Lei Geral Tributária) e, neste âmbito, como se extrai do processo administrativo apenso, o chefe da repartição determinou se procedesse a averiguações relativas ao preço do imóvel (fls. 22) e na posse das informações, solicitou autorização para a avaliação a que alude o § único do art. 57.º do CIMSISD, a qual veio a ser concedida por se terem considerado suficientes os indícios colhidos de que o preço real não coincidia com o preço declarado (fls. 23 a 27).

Notificada dessa decisão, a impugnante não reagiu (fls. 28 a 30).

Acrescentou, por isso, a sentença recorrida que, pelo exposto, todos estes actos foram efectuados de acordo com os ditames legais, não se vislumbrando a violação de qualquer preceito legal, mormente o art. 57.º do CIMSISD ou 84.º da LGT.

Ainda segundo a sentença recorrida o acto tributário é um fenómeno complexo pois para o apuramento do *quantum* da liquidação ou na determinação das situações de facto passíveis de imposto ocorrem, muitas vezes, vários outros actos que, podendo ser eles próprios actos administrativos não têm, contudo, autonomia ou independência do acto final nos quais se enquadram os denominados actos preparatórios ou internos.

Assim o acto que autoriza a avaliação a luz do art. 57.º do CIMSISD é um acto preparatório pois, por si só, não define qualquer montante a exigir do contribuinte, corporizando apenas uma autorização, um meio probatório necessário para que se possa apurar se se verificam as condições legais para uma liquidação adicional de sisa bem como, sendo o caso, qual o respectivo montante.

E nesta perspectiva o acto que autoriza a avaliação de um prédio ao abrigo e para os efeitos do art. 57.º do CIMSISD não é passível, por si só, de causar lesão ou, autonomamente, prejudicar os interesses da recorrente pois que, ainda que se venha a efectuar eventual liquidação adicional, o contribuinte não fica desprotegido pois ao ser notificado do resultado da avaliação, pode sempre impugná-lo, requerendo uma

segunda avaliação e, posteriormente, mediante o processo próprio de impugnação judicial dessa avaliação.

Assim acrescenta a sentença recorrida que de fls. 30 e seguintes do processo apenso resulta que a impugnante não reagiu contra a avaliação efectuada pelo que o valor atribuído ao prédio se tem que haver por definitivo prevalecendo o valor da avaliação porque superior ao convencionado.

Apreciando a questionada inconstitucionalidade afirma a sentença recorrida que não basta uma tão genérica invocação dos princípios constitucionais, constituindo ónus da parte a concreta indicação de qual a norma tida por inconstitucional e, se tal vício derivar de violação de princípios, também a concretização destes não se vislumbrando que tal ocorra.

Acrescentou, ainda, que não poder confundir-se a alteração da matéria tributável com a “criação de novos impostos” pois são realidades distintas.

3.2. Sustenta a recorrente nas conclusões 1.ª e 2.ª que “a faculdade da ora recorrente impugnar a liquidação adicional de Sisa em apreço, não estava condicionada a uma prévia impugnação autónoma de uma segunda avaliação” e que “essa regra seria contrária ao princípio da impugnação unitária”.

Concorda-se com tais afirmações sendo certo que o contrário igualmente não resulta afirmado na sentença em apreciação e cujo teor e sentido se acabou de enunciar.

Com efeito é jurisprudência consolidada deste STA e que a sentença recorrida acompanhou que o despacho que autoriza a avaliação de prédio, nos termos do § único do art.º 57.º do CIMSISD, integra um acto interno, pressuposto da avaliação o qual não define qualquer situação jurídica, nem tem efeitos na esfera jurídica do interessado.

Neste sentido pode consultar-se, a título de exemplo, o Ac. STA 8-7-1999, Rec. 13.491, que de perto passaremos a acompanhar.

Com efeito a autorização de avaliação, só por si, não define qualquer situação jurídica, nem tem qualquer reflexo na esfera jurídica do particular, proprietário do imóvel a avaliar, o que leva à qualificação do respectivo acto como interno.

Neste mesmo sentido se pronuncia Marcello Caetano, Manual de Direito Administrativo, volume 1, 10.ª edição, página 442, ao qualificar também como actos internas os que apenas produzem efeitos nas relações inter orgânicas, dando como exemplo autorizações dadas por um órgão como condição do exercício da competência de outro órgão da mesma pessoa colectiva.

É que os efeitos do acto impugnado limitam-se a permitir, sem impor, ao chefe da repartição de finanças a efectivação de uma avaliação não resultando de tal permissão a definição da posição definitiva da Administração perante o recorrente, nem sequer a nível da realização da dita avaliação pois que só a posterior avaliação, se se vier a concretizar e só na eventualidade de vir a fixar um valor patrimonial para o imóvel superior ao que foi utilizado para liquidação de sisa, poderá considerar-se um acto com repercussão na esfera jurídica do particular, pois este valor é um pressuposto necessário do acto de liquidação determinando o seu conteúdo.

Daí que a impugnação do acto de liquidação possa ter como fundamento quaisquer vícios do procedimento que conduziu à realização

da dita avaliação e nomeadamente a falta dos requisitos legais de que dependa a realização de tal avaliação.

Nesta perspectiva e até para salvaguardar o princípio da impugnação unitária não é permitida a impugnação do acto que autoriza a dita avaliação autonomamente só podendo ser questionado em eventual impugnação do acto tributário da liquidação.

E as afirmações constantes da sentença recorrida podem ser enquadradas dentro desta linha argumentativa.

Na verdade na mesma se afirma expressamente (cfr. p. 41 e vº) que “pelo exposto, todos estes actos foram efectuados de acordo com os ditames legais, não se vislumbrando a violação de qualquer preceito legal, mormente o art. 57º do CIMSISD ou 84º da LGT.”.

Donde resulta a apreciação da legalidade, pela sentença recorrida, do acto que autorizou a dita avaliação ao afirmar a inexistência de quaisquer vícios do procedimento que levaram à realização da dita avaliação.

E a afirmação de fls. 42vº de que “de fls. 30 e seguintes do processo apenso resulta que a impugnante não reagiu contra a avaliação efectuada pelo que o valor atribuído ao prédio se tem que haver por definitivo” apenas pretende afirmar que tal valor da avaliação prevalece sobre o convencional porque superior a este.

Mas tal afirmação igualmente não nega a faculdade de a recorrente impugnar a liquidação adicional de Sisa nem condiciona a impugnação da dita liquidação a uma prévia impugnação autónoma de uma segunda avaliação o que até está de acordo com o mencionado princípio da impugnação unitária.

3.3. Nas conclusões 3ª e 4ª sustenta a recorrente que a regra 19ª, parágrafo 4º, do artigo 19º do CSISD, colide com os princípios da igualdade, capacidade contributiva e tributação do rendimento real pelo que a Administração Tributária violou os artigos 13 nº2 e 104 nº2 da CRP.

Conforme sustenta o EMMP a recorrente não fundamenta as ditas afirmações de inconstitucionalidade.

O § 4º, do art.º 19º do CSISD, impõe que, se for feita avaliação, o valor resultante prevalecerá sobre o valor declarado.

Não descortinamos nem a recorrente alega e muito menos demonstra de que forma tal norma conduz à violação do princípio da igualdade, da capacidade contributiva ou da tributação do contribuinte pelo rendimento real.

Na verdade continua a ser aplicável às presentes conclusões das alegações a afirmação da sentença recorrida de que não basta uma tão genérica invocação dos princípios constitucionais.

Com efeito deveria a recorrente alegar e demonstrar em que se traduzia a violação daqueles princípios e nomeadamente quais as situações que mereciam tratamento legal diferente e de que foram se mostram violados os ditos princípios.

Com efeito a norma em apreço apenas determina que nas circunstâncias em que a lei permite a avaliação deverá o imposto incidir não sobre o valor declarado mas antes sobre o valor resultante da avaliação.

Com tal disposição normativa até pretende o legislador tributar de acordo com a capacidade contributiva e fazer com que o imposto incida sobre o rendimento real visando desta forma dar cumprimento aos mencionados princípios constitucionais.

Daí que não ocorra a violação de tais normas constitucionais.

Acresce que é ainda de confirmar a sentença recorrida quando afirma que se é certo existir a presunção de veracidade dos elementos declarados

pelo contribuinte pode a AF, como forma de controlar e evitar a fraude e evasão fiscais, determinar que se proceda a averiguações relativas ao preço do imóvel e perante as respectivas informações solicitar autorização para a avaliação a que se refere o § único do art. 57º do CIMSISD.

Concedida tal autorização, perante os indícios colhidos e considerados suficientes de que o preço real não coincidia com o preço declarado, resta concluir, com a sentença recorrida, que não podia a liquidação impugnada deixar de tomar em consideração o valor resultante da avaliação desconsiderando o declarado.

Assim sendo improcedem todas as conclusões do presente recurso.

4. Nos termos expostos acorda-se em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

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

Lisboa, 19 de Janeiro de 2005. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*IRC. Dedução dos prejuízos fiscais. Artigo 46.º, n.º 2, do CIRC.*

### Sumário:

*I — Conforme o disposto no artigo 46.º, n.º 2, do CIRC, na redacção anterior à Lei n.º 30-C/92, de 31 de Dezembro, os prejuízos fiscais referentes aos exercícios em que teve lugar o apuramento do lucro tributável através de métodos indiciários, são dedutíveis nos termos desta disposição legal.*

*II — A referida Lei n.º 30-C/92, não sendo norma interpretativa, tem apenas aplicação para o futuro conforme estipula o artigo 12.º do Código Civil.*

*III — Deste modo, os prejuízos anteriores a 1994 e 1995 são dedutíveis nos termos do primitivo texto legal.*

Processo n.º 945/04-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Incoveca — Granitos S. A.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela firma Incoveca-Granitos, SA, com sede na Veiga-Sernancelhe, contra a liquidação adicional de IRC, respei-

tante ao exercício de 1994 e 1995, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A)- Vem impugnada a liquidação adicional de IRC do exercício de 1994 e 1995, e que teve por base correcções técnicas processadas no âmbito do artº 46º, nº 2, do CIRC;

B)- Tais correcções têm a ver com um prejuízo apurado no exercício de 1989 sendo que, no exercício 1990, a matéria tributável foi encontrada através da aplicação dos métodos indiciários;

C)- A Administração Fiscal, e bem, considerou perdidos os valores apurados segundo tais métodos já que, pela impugnante, não foram utilizados, ficando-lhe vedado tal direito para os exercícios seguintes;

D)- Daí que, os montantes utilizados nos exercícios de 1994 e 1995, não se mostram correctos;

E)- Do exposto se infere que a sentença recorrida, fez uma aplicação inadequada do disposto no artº 46º, nºs 2 e 3, do CIRC.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso.

A recorrida não contra-alegou.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) A liquidação de IRC, dos anos de 1994 e 1995, da impugnante foi corrigida pelos Serviços de Fiscalização Fiscal, no montante total de PTE 3.469.393\$00, sendo PTE 2,382.217\$00 de imposto, e PTE 1.087.176\$00 de juros compensatórios;

B) A motivação utilizada radicou no disposto no art.º 46º CIRC, não devendo ser considerados os prejuízos fiscais deduzidos pelo contribuinte no lucro tributável, porque referentes ao ano de 1989, estimado por presunção a matéria colectável de 1990;

C) Na declaração modelo DC 22, o impugnante declarou os resultados fiscais (Q17- campos 355 ou 356), e utilizou os prejuízos fiscais (Q18 - campo 407) de acordo com os seguintes valores: 1989-(6.620.270\$00) [CT-(6.584.070\$00)]; 1990-(2.645.787\$00) [MI-9.351.413\$00]; 1991-(1.502.555\$00); 1992 - 101.827\$00 - [prejuízos utilizados: 101.827\$00; a utilizar: 1.502.555\$00]; 1993 - (3.436.867\$00); 1994 - 7.132.859\$00 [prejuízos utilizados 7.132.859\$00, prejuízos a utilizar: 4.837.625\$00; prejuízos indevidos: 2.295.234\$00]; 1995 - 12.759.581\$00 [prejuízos utilizados: 4.322.036\$00; indevidos: 4.322.036\$00].

3 – O objecto do presente recurso prende-se apenas com saber se, na determinação da matéria tributável de IRC respeitante a 1994 e 1995, eram dedutíveis os prejuízos não anteriormente deduzidos e respeitantes aos períodos respectivos anteriores.

O Mmº Juiz “a quo” julgou a impugnação judicial procedente por entender que a lei aplicável, no que à dedução dos prejuízos diz respeito, era a vigente na data da declaração do IRC, ou seja, o artº 46º na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 30-C/92 de 28/12.

Por sua vez, a recorrente Fazenda Pública entende que não, já que e no seu entender, a lei aplicável é o prérito artº 46º, mas na redacção anterior à citada lei, ou seja, à data da verificação do facto tributário.

Vejamos se lhe assiste razão.

4 – Do que fica exposto resulta com total exuberância que a solução da questão assim suscitada tem a ver com a aplicação no tempo do referido artº 46º do CIRC, a saber: se na sua redacção primitiva ou se na versão da citada Lei nº 30-C/92.

Disponha o artº 46º, nº 2, na sua primitiva redacção, que “nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiciários, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período referido no número anterior, não ficando, porém, prejudicada a dedução, dentro daquele período, dos prejuízos que excedam o lucro tributável determinado nos referidos termos e que não tenham sido anteriormente deduzidos”.

A prérita Lei nº 30-C/92 veio alterar a redacção deste artigo do seguinte modo: “nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiciários, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período referido no número anterior, não ficando porém prejudicada a dedução dentro daquele período dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos”.

Ora e como é sabido, não estando nós perante qualquer norma interpretativa a lei tem apenas aplicação para o futuro, como resulta do disposto no artº 12º do Código Civil.

Sendo assim e no caso vertente, tendo a impugnante obtido (ou não) o direito à dedução dos seus prejuízos nas datas dos respectivos exercícios, ou seja 1989 e 1990, há-de ser aqui aplicável o artº 46º, nº 2 na redacção anterior à Lei nº 30-C/92, que era o regime então vigente.

Pelo que a sentença recorrida não pode assim manter-se.

Neste sentido, vide Acórdão desta Secção do STA de 29/9/04, in rec. nº 687/04, tirado em caso idêntico.

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Custas na 1ª Instância pelo impugnante, não sendo devido neste STA.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2005

### Assunto:

*Impugnação de acto de liquidação de emolumentos registrais. Dissolução de sociedade com transmissão do seu património. Constitucionalidade. Direito comunitário. Reenvio prejudicial.*

### Sumário:

*I — Não viola a alínea c) do artigo 10.º da Directiva n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Setembro, alterada pela Directiva n.º 85/303/CEE, do Conselho, o artigo 1º, n.ºs 2 e 3, da portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, em que se baseia a liquidação de emolumentos devidos pelo registo do acto de dissolução e extinção de uma sociedade, com transmissão global de todo o seu património, activo, passivo, e actividade, a*

*favor de uma outra sociedade, pois este acto não cabe na previsão dos artigos 4.º e 10.º daquela directiva.*

II — *Não é de proceder a reenvio prévio para o Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia se a questão de direito comunitário que no processo se coloca tem sido objecto de jurisprudência recente do TJCE que a clarifica de modo a não deixar dúvidas de interpretação ao tribunal nacional.*

III — *A questão de constitucionalidade suscitada pelo impugnante na 1ª instância e aí expressamente desatendida não pode ser reapreciada pelo tribunal de revista, ainda que se trate de questão de conhecimento oficioso, se o mesmo impugnante não critica a sentença, neste segmento, nas alegações e conclusões do recurso jurisdicional.*

Processo n.º 1005/04.

Recorrente: Renault Crédit International, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1.1. **RENAULT CRÉDIT INTERNATIONAL, S.A.**, com sede em Noisy Le Grand, França, recorre da sentença do Mm.º Juiz da 1ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação da liquidação de emolumentos relativos ao registo da dissolução da sociedade sua dominada Renault Gest – Sociedade Financeira para Aquisições a Crédito, S.A..

Formula as seguintes conclusões:

«I.

Vem o recurso interposto da dita sentença recorrida por ter considerado não verificadas as ilegalidades imputadas ao acto impugnado, designadamente a violação da Directiva do Conselho n.º 69/335CEE;

II.

A Jurisprudência do TJCE é clara e constante ao entender como “direitos com carácter remuneratório” apenas aqueles que abrangem as retribuições cujo montante é calculado com base no custo do serviço prestado;

III.

Os emolumentos do registo comercial, na medida em que aumentam directamente na proporção do capital social da sociedade não são “direitos com carácter remuneratório”, assumindo a natureza de imposições proibidas pelo artigo 10º, alínea c) da Directiva 69/335;

IV.

A Directiva 69/335 visa promover a liberdade de circulação de capitais, proibindo quaisquer imposições derivadas de registos obrigatórios, de forma a evitar que os Estados-Membros defraudem os objectivos da Directiva;

V.

A dissolução e liquidação registada no Registo Comercial, que está na base do acto de liquidação impugnado, foi realizada ao abrigo do artigo 148º CSC, tendo por fim a reunião de capitais entre uma sociedade e a sua sócia, no caso sociedades de dois Estados-Membros;

VI.

A imposição de emolumentos elevados ao simples registo comercial da dissolução e liquidação afectou a prossecução da actividade da recorrente e criou uma ilegal discriminação entre sociedades de diferentes Estados-Membros;

VII.

O Registo comercial dessa operação de reunião de capitais é obrigatório, condicionando a eficácia da mesma e, consequentemente da actividade bancária em Portugal da recorrente;

VIII.

A Directiva do Conselho n.º 69/335/CEE foi, assim, manifestamente violada, designadamente a sua alínea c) do artigo 10º;

IX.

O STA tem uma clara jurisprudência consentânea com a jurisprudência do TJCE, designadamente não existindo até hoje, qualquer Acórdão que considere legais os emolumentos do Registo Comercial;

X.

Caso o STA tenha dúvidas sobre a plena aplicabilidade aos presentes autos da Directiva 69/335, deve suscitar o reenvio pré-judicial ao TJCE para interpretação de normas comunitárias, nos termos do artigo 234º TUE;

XI.

Anulada a dita sentença recorrida e o acto impugnado, verifica-se erro imputável aos serviços, sendo devidos juros indemnizatórios, contados à taxa legal, desde a data do seu pagamento (29/09/2000), nos termos do artigo 43º LGT e jurisprudência pacífica do STA

**Termos em que.** (...) deve a dita sentença recorrida ser anulada e o acto impugnado julgado ilegal, ordenando-se a restituição dos emolumentos pagos acrescidos dos legais juros indemnizatórios (...).».

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, por os emolumentos do registo de liquidação de sociedade não estarem incluídos na previsão da Directiva comunitária invocada pela recorrente.

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

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

«- a impugnante, em 11/07/2000, celebrou escritura pública de dissolução e extinção de sociedade sua participada, com transmissão global de todo o património, activo e passivo a favor da impugnante (cfr. fls. 10 e ss.);



- do que fez registo, em 29/09/2000, na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, sendo-lhe liquidados emolumentos, que então pagou – cfr. fls. 15 e 18».

3.1. Os emolumentos cujo acto de liquidação aqui é impugnado respeitam ao registo, em 29 de Setembro de 2000, do acto, formalizado em anterior escritura pública, de dissolução e extinção de sociedade participada da recorrente, com transmissão global de todo o património, activo e passivo, a seu favor.

A agora recorrente invocou, na petição inicial, violação do direito comunitário – alínea c) do artigo 10º da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Setembro, alterada pela Directiva nº 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho –, e do direito constitucional – artigos 266º nº 2 (com referência ao artigo 55º da Lei Geral Tributária), 103º e 165º nº 1 alínea i) da Constituição.

A sentença impugnada apreciou, primeiro, o vício de violação de lei constitucional e, depois, o de violação de lei comunitária, concluindo pela não constatação de qualquer deles, por isso que julgou improcedente a impugnação.

No recurso que dessa sentença interpôs e nos cumpre apreciar a recorrente abandona a invocação do vício de inconstitucionalidade, criticando, porém, a sentença, por não ter reconhecido que o acto impugnado aplicou norma jurídica nacional – o artigo 1º, nºs. 2 e 3, da portaria nº 996/98, de 25 de Novembro - que afronta as já apontadas disposições da identificada Directiva comunitária, pedindo que, na dúvida, se proceda a reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

Fundamenta-se a recorrente em que, com a dissolução e extinção da sociedade sua participada, não ocorreu, apenas, a cessação da sua actividade, nem o seu património foi afecto ao pagamento do passivo. Esse património («activo e passivo e actividade») foi, antes, transferido para si, que, forçada a pagar os emolumentos liquidados, sofreu uma discriminação, sendo afectada a prossecução da sua actividade.

Para a sentença, da dissolução e extinção de sociedade participada da recorrente, com transmissão global de todo o património, activo e passivo e actividade a seu favor, resulta um «fluxo patrimonial», mas não uma «circulação de capitais», pelo que não saem ofendidas as normas comunitárias que visam eliminar restrições a essa circulação; enquanto que a recorrente defende que a operação registada envolve uma «transferência de património», ou seja, uma «reunião de capitais», sobre a qual não pode o Estado fazer incidir direitos que, como os emolumentos liquidados, não têm carácter remuneratório.

3.2. O artigo 4º da Directiva sujeita ao imposto sobre as entradas de capital, designadamente, «a constituição de uma sociedade de capitais», «a transformação em sociedade de capitais de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva que não seja sociedade de capitais» e «o aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie» (alíneas a) a c) do nº 1).

O artigo 10º proíbe a cobrança, com respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, de qualquer imposição (além do imposto sobre as entradas de capital), seja sob que forma for, em relação:

- a) às operações referidas no artigo 4º;
- b) às entradas de capital, empréstimos ou prestações, efectuadas no âmbito das operações referidas no mesmo normativo;

c) ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita, em consequência da sua forma jurídica.

Porém, o artigo 12º, nº 1, alínea e), “em derrogação do disposto nos artigos 10º e 10º”, permite aos Estados-membros cobrar “direitos com carácter remuneratório”.

3.3. O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), cuja jurisprudência este Supremo Tribunal Administrativo vem secundando, em inúmeros casos respeitantes a emolumentos notariais e registrais, já teve oportunidade de explicar e justificar a razão de ser desta disciplina normativa:

A Directiva visa promover a livre circulação de capitais, fazendo desaparecer os impostos indirectos aplicados pelos vários Estados-membros, e instituindo um imposto cobrado de uma só vez e de igual nível, independentemente do Estado que o aplicar. Considerando essencial, para alcançar uma união económica com características análogas às de um mercado interno, promover a livre circulação de capitais, harmoniza os impostos indirectos que incidem sobre as uniões de capitais, evitando discriminações, duplas tributações e disparidades que dificultam tal circulação. Determina, pois, que «a aplicação do imposto sobre as reuniões de capitais aos capitais reunidos no âmbito de uma sociedade, só pode ocorrer uma única vez no mercado comum e (...) esta tributação, a fim de não perturbar a circulação de capitais, deve ser de vínculo idêntico em todos os estados-membros», procurando harmonizar o imposto sobre as entradas de capital, «tanto no que respeita à sua estrutura como às taxas respectivas», abolindo outros impostos indirectos, com características idênticas àquele.

Prevê, portanto, a Directiva, um único imposto sobre as entradas de capital – constituição, transformação e aumento do capital –, cobrado por uma vez só, vedando qualquer outra imposição sem carácter remuneratório. A tributação a propósito da constituição da sociedade obsta a nova tributação a pretexto da alteração do seu pacto (a não ser que ele consubstancie um aumento de capital, que poderá ser tributado, como reunião de capitais que é, também uma só vez). Mesmo nos casos em que se não trate, directamente, de imposições incidentes sobre reuniões de capitais, a sua exigência é vedada, pois poria em causa esses objectivos; sendo cobradas por causa de formalidades legadas à vida jurídica da sociedade, condiciona, quando a formalidade seja obrigatória, o exercício da actividade social, de forma, aliás, desigual, conforme o Estado-membro. Ou seja: se o Estado-membro se abster de cobrar qualquer imposição aquando da formalidade constitutiva da sociedade, acatando a Directiva, mas o fizer adiante, quando a sociedade pretenda introduzir qualquer alteração no pacto, e ele exija o cumprimento de nova formalidade, arrecadando, então, a imposição, frustrar-se-iam os intentos da Directiva, se tal imposição fosse autorizada, a pretexto de não respeitar a reuniões de capitais.

Mas a Directiva não proíbe imposições que não respeitem a reuniões de capitais, ainda que possam relacionar-se com incrementos patrimoniais, como é o caso dos emolumentos notariais e registrais cobrados a propósito da aquisição de imóveis, constituição de propriedade horizontal, e outros que este Tribunal vem julgado estarem fora do seu âmbito de aplicação – cfr. os acórdãos de 2 de Abril de 2003, 9 de Julho de 2003, 19 de Novembro de 2003, e 21 de Janeiro de 2004, nos recursos nºs 1909/02,

1713/02, 1140/03 e 1216/03, respectivamente, entre muitos outros que poderiam apontar-se.

3.4. No nosso caso, o acto impugnado é o de liquidação de emolumentos devidos pelo registo da dissolução e liquidação da sociedade Renault Gest – Sociedade Financeira para Aquisições a Crédito, S.A., de que a impugnante, agora recorrente, era, segundo alega, accionista única.

Não é posto em causa, nem se noticia que exista, qualquer acto de liquidação a propósito de um registo relativo à impugnante, Renault Crédit International, S.A..

Quem impugna o acto de liquidação de emolumentos não é a sociedade dissolvida e extinta, mas a sociedade sua única sócia, que beneficiou da transmissão, a seu favor, do património daquela, e que o não faz em nome e/ou representação dela, mas no seu próprio. É o que resulta dos termos da petição inicial, como, aliás, dos da procuração que conferiu mandato ao Ilustre Advogado seu subscritor.

Assim vistas as coisas, dir-se-ia que nem nos importa a perspectiva da sociedade extinta, porque esta nada impugna; nem nos interessa a da sociedade impugnante porque, no tocante a ela, não houve nenhum registo que tenha implicado o pagamento de emolumentos...

Porém, a impugnante parece pretender que o Tribunal avalie, à luz da Directiva comunitária, não as consequências provocadas pelo acto impugnado na esfera da sociedade extinta, mas na sua própria: é o que resulta do facto de colocar a tónica na reunião de capitais que, em seu entender, resulta da transmissão em seu benefício de tudo quanto integrava o património da sociedade extinta.

Há que começar por ver se a imposição em causa está incluída na previsão de alguma das alíneas do artigo 10º da Directiva.

Do ponto de vista da sociedade extinta, afigura-se evidente que tal imposição não cabe em nenhuma dessas alíneas, posto que o registo onerado respeita à dissolução e extinção da sociedade, sem nenhuma relação, quer com a sua constituição, quer com a sua transformação em sociedade de capitais, quer com o aumento do seu capital, quer, ainda, com a alteração do seu pacto.

Do ponto de vista da sociedade transmissória, como a própria recorrente alegou, no artigo 2º da petição inicial, o acto levado ao registo foi o de dissolução e liquidação da sociedade sua participada – não a integração no seu do património dela, que não é, aliás, facto sujeito a registo obrigatório – vd. os artigos 15º nº 1 e 3º nº 1 alínea g) do Código do Registo Comercial, de resto, invocados, também, pela recorrente no artigo 11º da petição de impugnação.

É certo que o património que era da sociedade dissolvida e extinta, e a sua actividade, se transferiram para a sociedade transmissória, a aqui recorrente, passando, pois, a inteirar o seu acervo patrimonial.

Mas não integra, necessariamente, o seu capital social. Nem vem alegado que, na sequência, a sociedade recorrente haja procedido a qualquer aumento de capital, nem isso resulta do registo efectuado, ou da liquidação emolumentar impugnada.

Estamos, pois, perante uma formalidade concernente a uma mera transferência patrimonial a favor da recorrente, que não é situação prevista no artigo 10º da Directiva, nem por ele visada.

Por outro lado, o acto de registo que justificou a liquidação de emolumentos impugnada não consubstancia formalidade prévia ao exercício da actividade a que a sociedade esteja sujeita, em consequência da sua forma jurídica.

Do ponto de vista da sociedade extinta:

A dissolução e extinção das sociedades implica, entre nós, o respectivo registo, por força do disposto no artigo 3º alínea q) do Código do Registo Comercial.

Estamos, pois, perante uma formalidade a que está sujeita a sociedade participada da recorrente, em consequência da sua forma jurídica.

Mas tal formalidade não é prévia ao exercício da sua actividade.

Esta formalidade, sendo essencial e ligada à forma jurídica da sociedade dissolvida, não condiciona o exercício da sua actividade – nem o início, nem, sequer, a continuação –, por isso que, dissolvida e extinta, ela deixa de exercer e prosseguir qualquer actividade.

Também do ponto de vista da sociedade recorrente o registo da dissolução e extinção da sua participada, com ingresso do respectivo património no seu, não é formalidade prévia ao exercício da actividade a que aquela sociedade esteja sujeita, em consequência da sua forma jurídica.

Em sùmula, o acto de registo que provocou o de liquidação impugnado não respeita, nem à «constituição de uma sociedade de capitais», nem à «transformação em sociedade de capitais de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva que não seja sociedade de capitais», nem ao «aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie»; nem se relaciona com nenhuma dessas operações, nem respeita a entradas de capital, empréstimos ou prestações, efectuadas no âmbito das mesmas operações, nem com o registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita, em consequência da sua forma jurídica.

Daí que não caiba no âmbito previsional da Directiva apontada pela recorrente, não podendo, por isso, contrariá-la a norma legal nacional em que se apoiou a liquidação.

3.5. Viu-se já que o vício imputado ao acto impugnado pela recorrente na petição inicial, de violação de direito constitucional – artigos 266º nº 2 (com referência ao artigo 55º da Lei Geral Tributária), 103º e 165º nº 1 alínea i) da Constituição – foi por ela abandonada no presente recurso jurisdicional.

Trata-se, é certo, de questão de conhecimento oficioso, o que vale por dizer que não é o facto de a recorrente a não abordar que impede que este Tribunal a aprecie.

O que obsta a que o Tribunal sobre ela se debruce é, antes, o facto de a sentença recorrida dela ter conhecido, fazendo-o, aliás, de modo com o qual a recorrente se conformou, pois só isso explica que este segmento da sentença lhe não mereça crítica, no recurso jurisdicional que dela interpôs.

3.6. Por último, e perante o que ficou exposto, resta dizer que não é de consultar previamente o TJCE, consulta que a recorrente sugeriu, aliás, só para o caso de este Tribunal ter «dúvidas sobre a plena aplicabilidade aos presentes autos da Directiva 69/335», como se lê na conclusão X. das suas alegações.

Na ausência dessas dúvidas, não há que proceder a reenvio prejudicial para o TJCE, como, de resto, é jurisprudência firme do Tribunal – cfr., entre outros, os acórdãos de 8 de Outubro de 1997, 28 de Janeiro de 1998, 4 de Fevereiro de 2008, 12 de Dezembro de 2001, 30 de Janeiro de 2002, 4 de Dezembro de 2002, 12 de Março de 2003, 26 de Março de 2003 e 4 de Junho de 2003, nos recursos n.ºs. 21012, 22401, 22429,

26233, 26231, 1261/02, 2031/02, 1754/02 e 61/03, respectivamente. Tanto mais quando, como é o caso, a compreensibilidade com que a questão se nos apresenta resulta, em larga medida, da luz que a jurisprudência recentemente produzida pelo TJCE tem lançado sobre a matéria.

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

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

Lisboa, 19 de Janeiro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Coima. Execução fiscal. Reversão. Erro na forma do processo.*

### Sumário:

- I — Revertida uma execução fiscal, por dívida proveniente de coima, contra um responsável subsidiário, a forma deste atacar o citado despacho de reversão é o processo de oposição à execução.*
- II — Se o revertido interpôs recurso da decisão de aplicação da coima há erro na forma do processo.*
- III — Deve então ordenar-se a convolação desse processo em oposição à execução, se nesse recurso for alegado qualquer fundamento do processo de oposição.*

Processo n.º 1007/04-30.

Recorrente: Luís Antunes Martins.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. **LUÍS ANTUNES MARTINS**, identificado nos autos, interpôs, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, recurso da decisão de aplicação de coimas, no montante global de 1.137,76 € coimas aplicadas, em processo de contra-ordenação, à arguida Ibersiste Informática e Gestão, Ld.

O Mm. Juiz do TAF de Coimbra rejeitou liminarmente o recurso, por ilegitimidade do recorrente.

Inconformado com a decisão, o recorrente interpôs recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) Vem o presente recurso interposto da douda sentença que decidiu rejeitar o recurso apresentado;

2) Parece ao recorrente que efectivamente o Mm. Juiz tem razão mesmo na parte do conhecimento, desde logo, da ilegitimidade do recorrente para recorrer da decisão de aplicação de coima, atento o princípio da economia processual;

3) Existe a possibilidade do recurso apresentado ser convolado em oposição à execução fiscal ou em requerimento dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças no âmbito do processo de execução fiscal, atentos os princípios antiformalista e “*pro actione*”.

Não houve contra-alegações

Neste Supremo Tribunal, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Está em causa apenas a questão de saber se o recurso apresentado pelo recorrente no Tribunal de 1ª Instância pode ser convolado, seja em processo de oposição, seja em requerimento dirigido ao chefe do serviço de finanças.

Ou seja: está apenas em discussão um dos segmentos da decisão recorrida.

Vejamos.

A reacção central do recorrente é dirigida ao despacho de reversão ocorrido em processo de execução. Sem a reversão, o recorrente seria estranho à condenação em coima.

O que ressuma dos autos é que foi condenada uma sociedade, em processo de contra-ordenação, por infracções a normas tributárias.

O ora recorrente foi citado, no processo executivo, como responsável subsidiário, após despacho de reversão.

No recurso, o recorrente insurge-se contra a decisão que aplicou a coima. Imputa a essa decisão ilegalidades várias. Mas não só. Insurge-se igualmente contra o despacho de reversão que alega ser inconstitucional.

Quanto a este ponto escreve (art.ºs. 19º e 20º da petição):

“19. Sem prescindir, embora no despacho de reversão nada se afirme quanto à norma que permite atribuir a responsabilidade ao gerente pelo pagamento de coimas, entende o recorrente que tal responsabilidade só pode radicar no art. 7º-A do RJIFNA, introduzido pelo DL n. 394/93, de 24 de Novembro.

“20. Todavia, tal norma é materialmente inconstitucional, por violar o princípio da intransmissibilidade das penas, consagrado no art. 30º da CRP”.

Será que o recorrente pode defender-se do despacho de reversão com estes fundamentos?

Entendemos que sim. E em processo de oposição à execução.

Na verdade, será no processo de oposição à execução que o recorrente pode defender-se, nomeadamente da alegada inconstitucionalidade.

E pode ver-se nesta alegação um fundamento de oposição, com previsão na alínea a) do n. 1 do art. 204º do CPPT.

Estamos pois perante um erro na forma de processo – art. 199º do CPC, aplicável ex-vi do art. 2, e) do CPPT, nos termos e com as consequências previstas na citada norma.

Devem pois os autos ser convolados em processo de oposição à execução.

Seguidamente, nada impede o Mm. Juiz, se entender que a petição enferma de qualquer deficiência ou irregularidade no tocante aos articulados, de convidar o oponente a suprir essas deficiências ou irregularidades,

tudo como lhe é consentido pelo art. 110º, 2, do CPPT, aplicável *ex vi* do art. 211º, 1, do mesmo Código.

Poder-se-ia pensar, é certo, que a esta convolação (em processo de oposição) obstava a petição inicial, vendo-se nela uma ineptidão, que assume contornos legais na al. b) do n. 2 do art. 123º do CPC (“quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir”).

Na verdade, o pedido não visa expressamente a extinção da execução, como é escopo normal no processo de oposição.

O pedido final visa a decisão de aplicação da coima. Citando: “... deve o presente recurso ser procedente por provado, decretando-se a anulação da decisão recorrida ...”.

Porém, e vendo até a conclusão 7ª da petição, poderia eventualmente entender-se que o pedido abrange também a extinção da execução, escopo último do recorrente.

Escreveu-se:

“O art. 7º-A do RJIFNA ... é materialmente inconstitucional, por violar o princípio da intransmissibilidade das penas, consagrado no art. 30º da CRP, sendo que tal princípio deve aplicar-se à responsabilidade contra-ordenacional”.

Na verdade, a alegada inconstitucionalidade da norma, a proceder, tornará ilegal a reversão e, por inerência, conduzirá à extinção da execução contra o recorrente.

Reconheça-se, sem embargo, que a petição inicial, em termos de oposição à execução, não será uma peça modelar. Mas, como dissemos, o Mm. Juiz pode sempre convidar o recorrente a suprir deficiências ou irregularidades.

Mas mesmo que se entenda que a petição é inepta, nem, assim tal pode obstar à pretendida convolação.

Convolidado o processo em processo de oposição à execução, nada impede que o Mm. Juiz rejeite liminarmente a oposição, com o fundamento de ineptidão da petição inicial – artºs. 193º, 1 e 288º, 1, b), ambos do CPC, o que tudo se traduz na absolvição do réu da instância.

O que permitirá ao A. propor nova acção sobre o mesmo objecto – art. 289º, 1, do CPC.

Pensamos que este é o entendimento que dará vazão legal ao princípio “*pro actione*”.

Em suma: após a convolação, nada impede que o Mm. Juiz profira despacho ordenando a rectificação da petição, para correcção de eventuais irregularidades, ou indefira liminarmente a petição inicial, por ineptidão, se entender que esta se verifica. Nada impedindo também que rejeite a petição por qualquer outro motivo, se entender que ele ocorre.

3. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, no segmento em causa no presente recurso, ordenando-se a convolação dos presentes autos em processo de oposição à execução.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Pimenta do Vale — Fonseca Limão* (vencido, por entender não ser possível a decretada convolação do recurso contencioso em oposição à execução fiscal, porquanto o pedido formulado pelo recorrente, dirigido à anulação da decisão recorrida, aplicativa da coima, não se coaduna com o pedido a formular em sede de oposição e que, em regra, consiste na extinção da execução).

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Reclamação graciosa. Recurso hierárquico. Acto expresso de indeferimento. Objecto. Convolução do processo. Tutela judicial efectiva. Princípio pro actione. Artigos 97.º da LGT e 98.º do CPPT.*

### Sumário:

- I — *O indeferimento tanto de reclamação graciosa deduzida contra o acto tributário de liquidação como do subsequente recurso hierárquico pode constituir objecto de impugnação judicial.*
- II — *E, uma vez que consubstanciam a manutenção de tal acto, integram também o objecto desta.*
- III — *Nos termos do artigo 97.º, n.º 3, da LGT, deve ordenar-se «a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei».*
- IV — *Tal correcção ou «convolação» traduz-se na anulação dos actos que não possam ser aproveitados, quer em função do rito processual próprio quer por diminuírem as garantias de defesa, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, tanto quanto possível, da forma estabelecida na lei — artigo 98.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT.*
- V — *O que tudo concretiza a aplicação dos princípios da tutela judicial efectiva, pro actione ou anti-formalista e da obtenção da justiça material.*

Processo N.º 1021/04-30.

Recorrente: António Robalo, S. A.

Recorrido: Subdirector Geral dos Impostos.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ANTÓNIO ROBALO, SA, da sentença do TAF de Lisboa II, que absolveu da instância a autoridade recorrida - Subdirector-Geral dos Impostos - no recurso contencioso que aquela havia deduzido contra acto desta, não conhecendo do mérito da causa.

Fundamentou-se a decisão na ilegalidade da interposição daquele meio processual, uma vez que, estando “na disponibilidade do administrado a escolha arbitrária do tipo de acção a que pode recorrer na defesa dos seus direitos”, o meio próprio não é, no caso, o recurso contencioso mas, antes, a impugnação judicial que “tem por função, precisamente, a apreciação da legalidade do acto tributário” não podendo o recurso contencioso ter por objecto a apreciação da legalidade da liquidação, “sendo que o recurso hierárquico tem natureza meramente facultativa e efeito devolutivo e não suspende o prazo de dedução de impugnação judicial consequente ao indeferimento da reclamação graciosa (cfr- arts. 67º, 76º e 102º, n.º 2 do CPPT)” pelo que “a recorrente deveria ter deduzido

impugnação judicial tendo por objecto o acto de liquidação de IRC relativo ao ano de 1992 e aquando do indeferimento da reclamação graciosa, sendo esse o meio processual adequado à análise contenciosa da legalidade da mesma liquidação, tendo sido devidamente informada dessa possibilidade”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“Do ensinamento do Meritíssimo Sr. Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa expresso em anotação ao art. 102º no Código Anotado, Ed. Vislis, pág. 460 e 461, resulta claro que a decisão de indeferimento do recurso hierárquico é passível de recurso contencioso seguindo este a tramitação do processo de impugnação judicial como se deduz do preceituado no art. 97º, n.º 1, alíneas d) e p) do CPPT.

A previsão de um prazo de caducidade do direito de impugnação contenciosa inferior ao que seja necessário para assegurar os interesses da segurança jurídica poderá considerar-se inconstitucional, por violação do princípio da necessidade, da proporcionalidade e da proibição do excesso no condicionalismo de direitos fundamentais ou análogos, consagrados no art. 18º, n.º 2 da CRP.

Não sendo descortináveis razões de segurança jurídica e de necessidade de estabilidade que possam justificar que se vedem ao interessado o acesso à via judicial para apreciação contenciosa da mesma situação na sequência da decisão de um recurso hierárquico que vier a ser interposto.

Termos em que se requer que, ponderados os argumentos aqui aduzidos, colhidos da douta opinião do senhor Juiz Conselheiro da Secção do Contencioso Tributário do STA, seja revogada a decisão recorrida e seja admitido o recurso contencioso, convolado em impugnação judicial, para que possa seguir os ulteriores termos do processo.”

A autoridade recorrida contra-alegou, pugnando pelo acerto da sentença, tanto mais que a recorrente apenas ataca ou imputa vícios respeitantes à liquidação pelo que “o meio processual próprio é sempre a impugnação judicial”.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, dada a possibilidade legal de impugnar judicialmente o indeferimento de recurso hierárquico de decisão que indefere reclamação graciosa de liquidação tributária pelo que se deve, “ao abrigo do art. 97º, n.º 3 da LGT, ordenar a convalidação da petição inicial em petição de impugnação judicial, já que o pedido é a anulação do acto tributário e foi deduzido em tempo”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“1 - Em 27/05/1993, a recorrente apresentou junto do 1º Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira a sua declaração de rendimentos, mod. 22 de IRC, relativa ao ano fiscal de 1992 (cfr. documento junto a fls. 23 a 29 dos autos);

2 - Em 12/04/1995, a Administração Fiscal estruturou liquidação de IRC, com o n.º 8310007497, relativa ao ano fiscal de 1992, na qual surge como sujeito passivo a firma recorrente, “António Robalo, S.A.”, e tendo por fundamento a não aceitação como custo fiscal do referido exercício de provisão para créditos de cobrança duvidosa, no montante de €10.445,18 (cfr. documentos juntos a fls. 21, 22, 33 e 34 dos presentes autos);

3 - Em 19/09/1995, a recorrente deduziu reclamação graciosa tendo por objecto a liquidação identificada no n.º 2 (cfr. data aposta a fls. 80 do apenso de reclamação);

4 - Através de carta registada em 25/02/2002, foi a recorrente notificada com vista ao exercício do direito de audição prévia no prazo de quinze dias e nos termos previstos no art. 60º, da LGT (cfr. documentos juntos a fls. 115, 116 e 122 do apenso de reclamação);

5 - Em 25/03/2002, não tendo a recorrente exercido o direito de audição prévia para que fora notificada, a Direcção Distrital de Finanças de Lisboa indeferiu a reclamação graciosa identificada no n.º 3 (cfr. documentos juntos a fls. 123 a 128 do apenso de reclamação);

6 - Em 05/04/2002, a recorrente foi notificada do indeferimento identificado no n.º 5, além do mais tendo sido informada da possibilidade de dedução de impugnação judicial nos termos do art. 102º, n.º 2, do CPPT (cfr. documentos juntos a fls. 129 e 130 do apenso de reclamação);

7 - Em 26/04/2002, a firma “António Robalo, S.A.” deduziu recurso hierárquico tendo por objecto a decisão de indeferimento identificada no n.º 5 (cfr. data aposta a fls. 2 do apenso de recurso hierárquico);

8 - Em 26/02/2003, o Subdirector-Geral dos Impostos indeferiu o recurso hierárquico deduzido pela recorrente, concordando com prévios informação e parecer, nos quais, além do mais, se propõe a dispensa de audição prévia da recorrente dado já ter sido ouvida sobre a factualidade em discussão, não tendo carreado factos novos para o processo (cfr. documentos juntos a fls. 30 a 36 do apenso de recurso hierárquico);

9 - Em 01/04/2003 a recorrente foi notificada do indeferimento identificado no n.º 8 (cfr. documentos juntos a fls. 37 e 38 do apenso de recurso hierárquico);

10 - Em 16/04/2003, a firma “António Robalo, S.A.” deduziu o presente recurso, no qual termina pugnando, além do mais, pela anulação da liquidação adicional de IRC relativa ao ano fiscal de 1992 e identificada no n.º 2 (cfr. data de entrada aposta a fls. 2 deste processo).”

Vejam, pois:

Nos termos do art. 76º do CPPT, cabe recurso hierárquico do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa, sendo a decisão daquele “passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto”.

Nos autos, não foi judicialmente impugnada a liquidação mas, antes, foi deduzida reclamação graciosa e conseqüente recurso hierárquico.

Aquele art. 76º prevê, pois, “recurso contencioso” da decisão proferida no recurso hierárquico.

Mas tal norma tem de ser entendida em termos hábeis, concordantes com o preceituado no art. 97º do mesmo código, particularmente as als. d) e p) do n.º 1 e n.º 2 e art. 101º, als. a) e j) da LGT.

Em síntese, pode dizer-se resultar daquele normativo, caber impugnação judicial quer da liquidação stricto sensu quer dos actos administrativos em matéria tributária ou relativos a questões tributárias que comportem a apreciação da legalidade daquele primeiro acto e recurso contencioso dos demais actos tributários que não comportem, pois, a apreciação da legalidade do acto de liquidação, sendo tal meio impugnatório “regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos”.

Mas, assim sendo e conjugando o disposto nos ditos arts. 76º e 97º, conclui-se que, da decisão do recurso hierárquico cabe impugnação judicial se estiver em causa a apreciação da legalidade da liquidação e recurso contencioso no caso negativo

Cfr., por mais recentes, os Ac<sup>3</sup>ds do STA de 07/07/2004 rec. 1780/03, 04/02/2004 recs. 1846/03 e 1259/03, 20/05/2003 recs. 638/03 e 305/03, 20/04/2004 rec. 2031/03, 24/03/2004 rec. 1588/03.

Como escreve Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 4ª edição, pág. 361: “Apesar da referência a “recurso contencioso” feita no n.º 2 deste art. 76º, a impugnação contenciosa dos actos administrativos proferidos em recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade de actos de liquidação, deve ser feita através do processo de impugnação judicial e não através do processo de recurso contencioso que é reservado para a impugnação de actos que não comportem a apreciação de actos de liquidação...”, o que se impõe “por considerações de razoabilidade e por exigência de coerência valorativa postulada pelo princípio da unidade do sistema jurídico que se sobrepõe à letra da lei (art. 9º, n.º 1 do CC)...”.

“Por isso, a redacção do n.º 2 deste art. 76º, que reproduz o n.º 2 do art. 100º do CPT, mostra-se deficiente, pois não teve em atenção que, agora, à face dos arts. 101º, alíneas a) e j) da LGT e 97º, alíneas d) e p) deste código, é claro que é o processo de impugnação judicial e não o recurso contencioso o meio processual adequado para impugnar contenciosamente actos que apreciem actos de liquidação, quaisquer que sejam”.

E, assim, porque da liquidação não cabe nunca recurso hierárquico mas, antes, reclamação graciosa - art. 97º, n.º 1, al. c) e 102º, n.º 2 do CPPT -, “é de concluir que, neste, a impugnação judicial é sempre o meio processual adequado para impugnar contenciosamente uma decisão proferida num recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciosa” - pág. 362 -, impugnação judicial que só não é admissível, no ponto, se outra já estiver pendente “que tenha por objecto, mediato ou imediato, o mesmo acto tributário” - de liquidação, entenda-se - ou se a decisão do recurso hierárquico não tiver por objecto a legalidade do mesmo acto.

Ora, no caso concreto, como resulta do probatório, a liquidação teve por fundamento a não aceitação como custo fiscal do exercício de 1992, de provisão constituída pelo contribuinte, para créditos de cobrança duvidosa, no montante de €10.445,18.

Liquidação de que o contribuinte reclamou, recorrendo depois hierarquicamente do seu indeferimento e deste interpondo recurso contencioso.

Sempre esteve, pois, em causa a legalidade da liquidação pelo que de tal indeferimento cabe impugnação judicial.

E impugnação judicial de tal indeferimento, nos preditos termos - art. 76º, n.º 2 do CPPT.

Ora a recorrente invocou, nos ditos meios processuais gratuitos, vícios tanto da liquidação propriamente dita como do procedimento em tais meios.

(Aliás, a solução seria a mesma se apenas se tivessem invocado ilegalidades da liquidação).

Pelo que há, desde logo, que definir o objecto da impugnação contenciosa do indeferimento da reclamação e do subsequente recurso hierárquico: se a própria liquidação, se a decisão do procedimento gracioso, se ambas.

Segundo dispõe o art. 68º, n.º 1 do CPPT, reclamação “visa a anulação total ou parcial dos actos tributários” e - art. 70º, n.º 1 - “pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial”.

A interligação entre os dois processos é tal que o n.º 2 daquele primeiro normativo proíbe a reclamação “quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento”.

O que está em sintonia com o disposto no art. 111º, 3 e 4, donde “resulta uma preferência absoluta do processo judicial sobre o processo administrativo de impugnação de um mesmo acto tributário, impedindo-se que seja apreciada, por via administrativa, a legalidade de um acto tributário que seja objecto de impugnação judicial - cfr. CPPT, cit., pág. 342, nota 11.

Assim, do indeferimento da reclamação, sem dúvida que emerge a manutenção do acto tributário de liquidação.

Todavia, também a própria decisão de indeferimento está em causa, pois dela cabe impugnação judicial, nos termos expostos.

Propendemos, até, ao entendimento de que esta constitui o seu objecto imediato e a liquidação o seu objecto mediato - cfr. o Ac. deste STA, de 07/06/2000 rec. 21.556.

Todavia, tal diferenciação não tem relevo uma vez que, assim sendo, os dois integram o conhecimento do tribunal: o acórdão do STA de 06/11/1996 rec. 20.519, seguido pelo aresto daquela mesma data proferido no recurso 24.803, considera objecto imediato da impugnação o acto de liquidação mas logo acrescenta que aí se conhece tanto dos aspectos atinentes aos vícios próprios do indeferimento da reclamação como das ilegalidades imputadas ao acto tributário que aquele considerou não existirem.

Como ali se refere, ainda que a decisão da reclamação não constitua um acto tributário “stricto sensu”, “não estava o legislador impedido de o fazer equivaler a um acto tributário para efeitos de escolha do respectivo processo judicial, desde que esse meio processual se revelasse como sendo o mais funcionalmente adequado à defesa do direito em causa”.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, relativamente à decisão e subsequente impugnação contenciosa do recurso hierárquico.

Ainda aí está em causa a legalidade da liquidação.

E tanto assim é, como se disse, que tal impugnação não é possível se tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo objecto - art. 76º, n.º 2 do CPPT.

Ou seja: estando em causa a legalidade da liquidação, na reclamação graciosa - art. 68º, n.º 2 - ou no recurso hierárquico - art. 76º, n.º 2 -, o objecto é o mesmo da subsequente impugnação judicial pelo que esta só é possível se não tiver sido impugnada directamente a mesma liquidação.

Não é, pois, correcto o sentenciado entendimento de que, estando em causa a legalidade da liquidação, e tendo o contribuinte reclamado e deduzido depois recurso hierárquico da decisão da reclamação, já não possa deduzir impugnação judicial da decisão proferida em tal recurso.

Certo que, como ali se refere, o recurso hierárquico tem, nos termos do art. 87º, n.º 1 do CPPT, “natureza meramente facultativa e efeito devolutivo”, “salvo disposição, em contrário, das leis tributárias”, ressalva que se não vislumbra, no ponto específico.

E não suspende - como a própria reclamação graciosa - o prazo de dedução da impugnação judicial que continua a ser de 90 dias, nos termos do n.º 1 do art. 102º do CPPT.

Isto no sentido de que é vedado ao contribuinte impugnar directamente a liquidação passado aquele prazo apesar da pendência da reclamação ou

do recurso hierárquico, pois que só pode impugnar o respectivo indeferimento tácito, formado este - al. d) do n.º 1 do mesmo normativo.

Todavia, é-lhe lícito impugnar o acto expresso, nos termos legais - arts. 102º, n.º 2 e 76º, n.º 2 do CPPT.

O contribuinte pode, pois, desde logo, impugnar judicialmente o acto de liquidação ou dele reclamar graciosamente.

No caso de deduzir reclamação, pode impugnar judicialmente ou recorrer hierarquicamente tanto do acto tácito de indeferimento como do acto expresso respectivo.

E pode finalmente impugnar judicialmente tanto o acto tácito como o expresso de indeferimento do recurso hierárquico, desde que aí esteja em causa a legalidade da liquidação; caso contrário, haverá lugar ao recurso contencioso.

Cfr. Jorge de Sousa, cit., anotação ao art. 102º e jurisprudência atrás citada.

Sendo que, nos termos expostos, é igualmente objecto - mediato ou imediato, pouco importa - da impugnação judicial, o acto de liquidação.

No caso - impugnação contenciosa de acto expresso de indeferimento de recurso hierárquico proferido na sequência de igual indeferimento expresso de reclamação graciosamente deduzida contra a liquidação de IRC relativo ao exercício de 1992 em que está em causa, pois, a legalidade desta (admissibilidade ou não de provisão para créditos de cobrança duvidosa) - cabe impugnação e não recurso contencioso.

Pelo que há que apreciar a possibilidade da chamada “convolação” do processo.

O art. 97º, n.º 3 da LGT prescreve, em ordem à “celeridade da justiça tributária” e à concessão de uma tutela jurisdicional efectiva e plena - cfr. n.ºs 1 e 2 - “a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”, procurando evitar-se que, apesar de uma errada eleição da forma processual idónea, o tribunal deixe de pronunciar-se sobre o mérito da causa.

Como escrevem Leite de Campos e outros, LGT Anotada, 2ª edição, pág. 422, nota 3, “trata-se de uma injunção ao próprio juiz” que “só estará desonerado da obrigação de ordenar a correcção da forma de processo quando ela se mostre de todo inviável”.

Há, pois, que efectivar a chamada “convolação do processo”, unanimemente admitida e frequentemente praticada, no STA, em ordem à concretização das preditas finalidades.

Trata-se, ao fim e ao cabo, de anular os actos que não possam ser aproveitados quer em função do rito processual próprio quer por diminuírem as garantias de defesa - “sendo o processo expressão de normas de direito público que ditam as regras sob as quais deve correr a actividade das partes na defesa das suas pretensões e do tribunal na sua apreciação, a todos vinculando, nunca as partes ou o tribunal poderão dispor do processo” - (cfr. cit., nota 7) -, praticando-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, tanto quanto possível, da forma estabelecida na lei.

O que tudo não constitui mais do que a aplicação dos princípios anti-formalista, pro actione e favorecimento do processo.

Ou seja: corrigir os defeitos de ordem processual, atenta a necessidade de sobreposição do imperativo de obtenção da justiça material aos entraves de índole formalista.

Cfr., aliás, os arts. 98º, n.ºs 3 e 4 do CPPT e 199º, n.º 1 do CPC.

Ora, nos autos e no lado passivo da relação processual, interveio o Subdirector-Geral dos Impostos - art. 43º da LPTA - e não a Fazenda Pública - art. 110º do CPPT -, o qual respondeu e contra-alegou no recurso contencioso.

Pelo que todo o processado a partir de fls. 40/v., despacho de notificação para resposta incluído, tem de ser anulado, apenas com ressalva do despacho de fls. 80 e tramitação subsequente a este respeitante, para que o processo siga a forma da impugnação judicial.

Para o que não existe qualquer óbice de natureza substantiva ou processual.

Na verdade, a impugnação é tempestiva: o acto expresso de indeferimento do recurso hierárquico foi notificado à recorrente em 01/04/2003 - item n.º 9 do probatório - e o presente recurso contencioso foi deduzido em 16 seguinte.

E a petição é idónea para o efeito já que vêm invocados vícios de forma tanto daquele acto de indeferimento como da liquidação e vícios de violação de lei desta (erro nos pressupostos de direito e violação dos princípios da igualdade e capacidade contributiva).

Sendo o pedido compatível: declaração de nulidade do acto.

Termos em que se acorda anular todo o processado a partir de fls. 40/v. inclusive, apenas com ressalva do despacho de fls. 80 e tramitação subsequente a este respeitante, devendo os autos seguir a forma da impugnação judicial, assim se provendo o recurso.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Contribuições para a segurança social. Trabalhadores agrícolas. Limites do decreto regulamentar destinado a regulamentar um decreto-lei.*

### Sumário:

*Não pode o Governo, no uso dos poderes conferidos por um decreto-lei para o regulamentar, emitir um decreto regulamentar no qual exclui de previsão contida no articulado desse decreto-lei determinados sujeitos, submetendo-os, por esta via, a taxas contributivas diversas das que lhes seriam aplicáveis segundo o diploma legal.*

Processo n.º 1061/04-30.

Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1.1. **A. A. FERREIRA, SA**, com sede em Vila Nova de Gaia, recorre da sentença do Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real que julgou improcedente a sua impugnação judicial da liquidação de contribuições a favor da Segurança Social.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

O n.º 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 401/86;

2ª

Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115º da Constituição).

3ª

A douda sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n.º 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª

A douda sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n.º 2 do artigo 4º é válido.

5ª

**O Supremo Tribunal Administrativo, por doudo acórdão de 16 de Junho de 2004, veio reconhecer razão à ora recorrente (Proc. 297/04 - 2ª Secção).**

Nestes termos e nos demais que serão superiormente supridos, deve ser revogada, por erro de julgamento, a douda sentença de que agora se recorre, sendo julgada procedente a impugnação «*sub judice*».

1.2. A Fazenda Pública não contra-alega.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que «o recurso merece provimento, nos termos da jurisprudência da Secção, tirada em casos idênticos, em que a Recorrente é a mesma».

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

2. A sentença recorrida estabeleceu a factualidade seguinte:

«1.

Em 13 de Julho de 2001 a Impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 29.316,47 Euros, referente ao mês de Julho de 2001, aplicando a taxa social única – documento de fls. 15.

2.

A Impugnação foi deduzida em 10-10-2001 – fls. 1.

3.

A liquidação foi efectuada pela Impugnante na sequência de instruções expressas prestadas pelos Serviços da Segurança Social – documentos juntos pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

4.

O montante de contribuições impugnado resulta da diferença entre o montante que foi pago com a aplicação da taxa do regime geral (taxa social única, que foi aplicada) e o montante que a Impugnante teria de pagar caso aplicasse taxa do regime de incentivos previsto no Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, regulamentado pelo Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, alterado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março – documentação junta pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social».

3.1. Nota o Exm.º Procurador-Geral Adjunto que há já decisões do Tribunal em casos idênticos, relativos, aliás, à mesma recorrente, decidindo, todos, pelo provimento de recursos em que a mesma é a questão suscitada.

Assim é, na verdade.

Estão neste caso os acórdãos de 16 de Junho de 2004, no recurso n.º 297/04, 13 de Outubro de 2004, nos recursos n.ºs. 311/04, 332/04 e 374/04, 15 de Dezembro de 2004, nos recursos n.ºs. 313/04 e 375/04, e 12 de Janeiro de 2004, no recurso n.º 1062/04.

Não vêm invocados, ainda desta feita, argumentos que nos levem a alterar a orientação seguida, pelo que se reproduz aqui, na parte aplicável, o último dos apontados acórdãos, em que serviu de relator o mesmo do presente.

3.2. A invocação do vício de forma por falta de fundamentação, em que a impugnante fez assentar a sua pretensão de anulação desta, foi abandonada na presente fase, de recurso jurisdicional, vindo a sentença questionada, apenas, no que concerne ao julgamento feito sobre o vício de violação de lei imputado ao acto de liquidação.

Tal vício radica nas alegadas ilegalidade e inconstitucionalidade do n.º 2 do artigo 4º do decreto regulamentar n.º 75/86, introduzido pelo decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, por violação do artigo 5º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e 115º n.º 5 da Constituição (actualmente, 112º n.º 6).

Defende a impugnante que a alteração do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86 dada pelo Decreto Regulamentar n.º 9/98, de 3 de Março, viola o n.º 2 do artigo 5º do Decreto Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, face à definição restritiva do conceito de exploração agrícola. E que o decreto regulamentar de 1998 modificou o falado decreto-lei, atentando contra o artigo 112º n.º 6 da Constituição (ao tempo, 115º n.º 5).

Ora, a questão que está em causa na presente impugnação judicial é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da impugnante, ora recorrente. A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75%, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador.



Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

3.3. O decreto-lei nº 81/85, de 28 de Março (a que viria a referir-se, sem o revogar, o decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro), pretendeu definir «o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária», tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo «Diário da República».

Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial de segurança social «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas, «a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos». Quanto aos «trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele [regime geral] são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular» (do preâmbulo do diploma).

Assim é que o artigo 3º, conjugado com o artigo 2º nº 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral «os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola»; os «que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas»; os «que exerçam profissão comum a outras actividades económicas»; os que prestem serviço às empresas» «que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial»; e os «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

Abrangidos pelo «regime especial de segurança social das actividades agrícolas» ficaram, nos termos do artigo 8º do diploma, «os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas e que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral»; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo, pode notar-se que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas – para além do que consta do já transcrito artigo 3º –, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e a pecuária, bem como «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que

a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial».

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o nº 19/85.

3.4. Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a acreditar na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei nº 81/85 se afirmava de «natureza residual», e no respectivo artigo 2º nº 2 se dizia ser de «natureza transitória», incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a «sectores economicamente mais débeis» «uma brusca subida dos encargos sociais», contrapartida necessária da «elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito», o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitoriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%), e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5º fixa-se o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa global é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a «trabalhadores que exerçam actividades agrícolas», ou a «trabalhadores agrícolas», encontrando-se, no artigo 6º, referência «aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas». As respectivas entidades empregadoras são designadas por «entidades patronais» tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei nº 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma «será objecto de regulamentação por decreto regulamentar».

3.5. Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o nº 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à da lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido no exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de

actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa – ao tempo, artigo 202º – permite ao Governo, no exercício da função administrativa, «fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis». Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de «regime geral» e «regime especial», «regime geral dos trabalhadores por conta de outrem», e de «trabalhadores por conta de outrem».

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

3.6. Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava «alguns pontos de dúvida que importa clarificar», um deles respeitante «ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola». E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de «explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresas».

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que «no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram» aquelas empresas, assim se «ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Sector primário que, recorde-se, é o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em

que se empregam – designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores – que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concenrente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

3.7. Defende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86. Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da «natureza e dimensão da exploração agrícola» em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confinar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades suas empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código de Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º nº 2 da Constituição.

3.8. Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei nº 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6 do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/98 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei nº 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles – os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas – só para efeitos do diploma, claro...

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do Diário da República, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Ao definir, restritivamente, o conceito de «explorações agrícolas», introduziu nela uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação.

Conforme se viu, o decreto-lei nº 401/86, de acordo com o seu artigo 1º, ocupa-se «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», que o artigo 2º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial». Abrange, pois, todos

os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar nº 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. *A contrario*, dir-se-à, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei nº 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacialidade ou secundaridade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar taxas contributivas transitórias inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma.

Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar nº 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um nº 2 ao artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5º e 6º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, con-

cedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando procedente a impugnação e anulando o acto tributário impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Contribuições para a segurança social. Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro. Decreto regulamentar. Artigo 4.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março.*

### Sumário:

- I — *O decreto regulamentar que dá execução a um decreto-lei, para além de não o poder contrariar, deve destinar-se a dar-lhe execução.*
- II — *O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, na medida em que contraria o disposto nos artigos 5.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, é ilegal.*

Processo n.º 1064/04-30.

Recorrente: A. A. FERREIRA, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

1. **A. A. FERREIRA, SA**, com sede na Rua da Carvalhosa, 19, Vila Nova de Gaia, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real, a liquidação de Contribuições para a Segurança Social.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O n. 2 do art. 4º do DR n. 75/86, que foi introduzido pelo DR n. 9/98, é ilegal porque viola o n. 2 do art. 5º do DL n. 401/86.

2. Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n. 6 do art. 112º da Constituição (o então n. 5 do art. 115º da Constituição).

3. A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n. 2 do art. 4º do DR n. 75/86, que foi acrescentado pelo DR n. 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4. A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n. 2 do art. 4º é válido.

5. O STA, por douto acórdão de 16/6/2004, veio reconhecer razão à ora recorrente.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 13 de Julho de 2001 a impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 29.316,47 € referente ao mês de Junho de 2001, aplicando a taxa social única.

2. A impugnação foi deduzida em 10/10/2001.

3. A liquidação foi efectuada pela impugnante na sequência de instruções expressas prestadas pelos Serviços da Segurança Social.

4. O montante de contribuições impugnado resulta da diferença entre o montante que foi pago com a aplicação da taxa do regime geral (taxa social única, que foi aplicada) e o montante que a impugnante teria de pagar caso aplicasse taxa do regime de incentivos previsto no DL n. 401/86, de 2/12, regulamentado pelo DR n. 75/86, de 30/12, alterado pelo DR n. 9/88, de 3/3.

3. Está em causa a eventual ilegalidade do n. 2 do art. 4º do Decreto Regulamentar n. 75/86, de 30/12, introduzido pelo Decreto Regulamentar n. 9/88, de 3/3.

Aquele primeiro diploma visa regulamentar o Decreto-Lei n. 401/86, de 2/12 e o segundo procedeu a duas alterações aqueloutro diploma.

O diploma fundamental é assim o referido DL n. 401/86, servindo os restantes para o regulamentar.

O objectivo deste diploma vem consagrado no seu art. 1º, que o define assim:

“O presente diploma tem por objectivo alargar o âmbito do regime geral de segurança social a todos os trabalhadores que exerçam actividades agrícolas através da vinculação obrigatória, tendo em atenção as condições específicas do exercício da actividade ao regime geral dos trabalhadores por conta de outrem ou ao regime dos trabalhadores independentes, de acordo com as normas constantes deste diploma”.

O art. 5º do citado Decreto definiu qual o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem e o art. 6º definiu o regime contributivo de outros trabalhadores por conta de outrem.

Por sua vez, em execução daquele Decreto-Lei, o art. 4º do DR n. 75/86 veio definir quais as “actividades equiparadas a actividades agrícolas”.

Mas, aditando um n. 2 ao referido art. 4º deste diploma, o DR n. 9/88, veio restringir as “actividades equiparadas a actividades agrícolas”, estipulando que, “não se consideram explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas”.

Pois bem.

Desta restrição, e em execução dela, a liquidação impugnada sofreu um acréscimo, já que deu origem à aplicação de taxas superiores às previstas nos artºs. 5º e 6º do citado DL n. 401/86.

Assim, se for ilegal, como defende a recorrente, o citado diploma regulamentar, ilegal será a liquidação impugnada (na parte em que as taxas respectivas superarem as previstas nos referidos normativos atrás citados).

Como é sabido, o regulamento normativo que dá execução a um decreto-lei, para além de não o poder contrariar “não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado”.

Será que o regulamento em questão ultrapassou essa execução?

Este Supremo Tribunal vem entendendo que sim, constituindo o acórdão deste Supremo Tribunal de 16/6/2004 (rec. n. 297/04) um estudo aturado da questão, que merece o nosso inteiro acolhimento, e para cuja fundamentação completa remetemos.

Escreveu-se nomeadamente no citado aresto:

...O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei n. 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

“Ora, os já apontados artigos 5º e 6º do decreto-lei n. 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

“Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cf. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

“Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

“O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar n. 9/98 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei n. 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

“A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

“E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

“Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores,

“E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta...”

E adiante:

“Temos, pois, que ... é ilegal o artigo único do decreto regulamentar n. 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n. 2 ao artigo 4º do decreto regulamentar n. 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5º e 6º do decreto-lei n. 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores”.

Assim, o acto tributário impugnado é ilegal, na medida em que as taxas aplicadas são superiores às previstas nos referidos artºs. 5º e 6º do referido DL n. 401/86.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso interposto, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se, em consequência, procedente a impugnação, pelo que se anula o acto tributário impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares – ano de 1996. Aplicação de regime de deficientes. Valor probatório de atestado médico. Incapacidade relevante para efeitos fiscais. Acto certificativo. Caso decidido ou resolvido. Critério legal de determinação da incapacidade. Princípio da confiança.*

### Sumário:

I — *A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é a que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeita, só se excepcionando os casos de falecimento de um dos cônjuges (artigo 14.º, n.º 7, do CIRS, na redacção introduzida pelo artigo 24.º, n.º 2, da Lei n.º 65/90, de 28 de Dezembro).*

II — *O conceito de conceito «caso decidido ou resolvido», como limite à impugnabilidade relativa de actos administrativos com fundamento em anulabilidade, é aplicável a quem tem legitimidade para os impugnar, mas não à Administração, em relação à qual a limitação por actos administrativos anteriores se coloca em termos de poder ou não de revogação.*

III — *Antes do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, não havia qualquer norma que atribuísse aos actos de verifi-*

cação de incapacidades, **para efeitos de IRS**, a natureza de actos constitutivos, isto é, que os considerasse como condição da produção de determinados efeitos jurídicos, pelo que a qualificação adequada desses actos seria a de meros actos certificativos.

- IV — No que concerne aos actos certificativos, a correspondência entre o que se certifica e a realidade deve ser considerada como um **elemento essencial** do acto, o que possibilita a qualificação como **nulidade** do vício de falta de correspondência entre o acto e a realidade, de harmonia com o artigo 133.º, n.º 1, do CPA.
- V — A força certificativa de um atestado médico que afirme a existência de uma incapacidade não insusceptível de evolução ou correcção não pode deixar de limitar-se à comprovação da existência daquela no momento em que a subjacente verificação da incapacidade foi feita e em momentos anteriores que sejam abrangidos pelo acto de verificação, nunca podendo considerar-se certificativo da manutenção indefinida no futuro da mesma situação de incapacidade.
- VI — À face do regime vigente antes do Decreto-Lei n.º 202/96, não há suporte legal para se poder gerar, com razoabilidade, na pessoa a quem foi reconhecida uma situação de incapacidade não insusceptível de evolução ou correcção, a confiança em que o grau de incapacidade viesse a ser eternamente reconhecida no futuro para efeitos fiscais.

Processo n.º 1077/04-30.  
 Recorrente: Clara Dinger Miranda Moreira Duarte e outro.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – CLARA DINGER MIRANDA MOREIRA DUARTE e ANTÓNIO MOREIRA DUARTE impugnaram judicialmente, no Tribunal Tributário de Aveiro, a liquidação de I.R.S. relativa ao ano de 1996.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, que actualmente detém a competência do extinto Tribunal Tributário de Aveiro, julgou improcedente a impugnação.

Inconformados, os impugnantes interpuseram o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1º- A recorrente foi atribuída pela autoridade de saúde competente, em 14 de Julho de 1994, a incapacidade permanente de 7196, existente desde há dez anos atrás, com referência à data de emissão do atestado;

2º- A avaliação da incapacidade é um acto administrativo, titulado por atestado médico, sujeito a recurso hierárquico necessário e a recurso contencioso, mas não é um mero meio de prova, por ser o título de uma decisão pré judicial sujeita a impugnação judicial autónoma, sendo certo que os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade se impõem à administração fiscal por força

do princípio da unicidade da administração directa do Estado, já que são a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva;

3º- Assim, nos termos do n.º 44 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo D.L. n.º 215/89, de 1 de Julho, a recorrente goza do direito de isenção de tributação do IRS, em 5%, quanto aos rendimentos das categorias A e B e, em 30 96, quanto ao rendimento da categoria H, com os limites aí previstos;

4º- Na verdade, “o D. L. N.º 202/96, de 23 de Outubro, não é aplicável ao caso sub judice, pois que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos processos de avaliação de incapacidade pendentes à data da sua entrada em vigor – seu art. 7º e, naturalmente, data posterior e nem o referido diploma legal ou qualquer outro sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI, aprovada pelo D.L. n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, como foi o caso, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais – Cof. Jurisprudência da 2ª Secção do S.T.A., por todos, o acórdão de lã.12.99, processo n.º 24.305 “ (na esteira da douta declaração de voto do Ex.mo Conselheiro Alfredo Madureira, consignado no Acórdão da 2ª Secção do Pleno do S.T.A., processo 0962B/02 de 27-11-2002.

5º- A circular 1/96 é orgânica e formalmente inconstitucional, pois que “o Director Geral de Impostos não tem competência para, por meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias incluídas na reserva de Lei Fiscal e, por isso, usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, por violação do exposto no artigo 16º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa, interpretado no n.º 8, n.º 2, alíneas c) e e) da Lei Geral Tributária”, e, por outro lado, “trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de Lei ou Decreto-Lei autorizado, nos termos do n.º 2 do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa”;

6º- No caso sub judice, “o Fisco não tomou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado de caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito (art. 2º da Constituição da República Portuguesa). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia”, ainda na esteira do douto parecer do Ex.mo Senhor Conselheiro Almeida Lopes.

7º- Assim, o decidido está inquinado de erro na interpretação e aplicação do direito, designadamente do art. 44 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo D.L. 215/89, de 1 de Julho, seus n.ºs 1 e 5; D.L. n.º 341/93, de 30/09, que aprovou a Tabela Nacional de Incapacidades, designadamente a alínea c), n.º 5, das suas Instruções Gerais; alínea a) de Base VII da Lei n.º 6/71, de 8/1 1, art. 18 da Lei n.º 9/89, de 2/5, e art. 8, n.º 1, alínea a), I) do D.L. n.º 336/93, de 29 de Setembro; n.º 4 do art. 12 do Estatuto de Benefícios Fiscais; alínea e), n.º i, Anexo I, n.º 1 do art. 4 e art. 7 do D.L. 202/96, de 23/10, e n.º i do art. 68º da Lei Geral Tributária; ou, se assim se não entender, sem conceder, por todas as razões alegadas, sempre a decisão estará inquinada do vício

de inconstitucionalidade, nos termos da alínea i), n.º 1, do art. 16.º, n.º 2 e 3 do art. 103, n.º 8 do art. 112, artigos 2, 71, 12 e 18 da Constituição da República Portuguesa e, sendo o art. 7, n.º 2, e a alínea e) do n.º 5, Anexo I, do D.L. 202/96, de 23 de Outubro, na interpretação contida na douta declaração de vencido do Ex.mo Senhor Conselheiro, inconstitucionais, nos termos do n.º 5 do art. 4 do ETAF, sempre o Tribunal a quo deveria ter recusado a aplicação dessas normas.

Terminam pedindo que seja provido o recurso jurisdicional e declarada nula a liquidação adicional impugnada.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso jurisdicional, nos termos da jurisprudência pacífica da Secção, de que cita os acórdãos do Pleno de 7-11-2002, tirados nos recursos n.ºs 26787 e 26794.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Em 1997.04.29, os impugnantes entregaram a declaração de IRS, respeitante aos rendimentos de 1996, assinalando no Q8 que o sujeito passivo B, Clara Dinger Miranda Moreira Duarte, sofria de um grau de incapacidade de carácter permanente superior a 60% (a fls. 53 dos autos);

B) Por ofício de 1999.06.18, e para exercício do direito de audiência prévia, os impugnantes foram informados que se encontravam reunidas as condições para alteração do rendimento líquido para efeitos de IRS/96 (a fls. 39 dos autos);

C) Em 1999.10.27, foi emitido o documento de cobrança n.º 1999 5323365811, referente à liquidação oficiosa de IRS de 1996, acrescida de juros compensatórios, no montante de PTE 1.795.310\$00, com data limite de pagamento de 1999.12.29 (a fls. 15 dos autos);

D) Em 1994.07.14, a Administração Regional de Saúde de Aveiro emitiu atestado médico de incapacidade, para efeitos de IRS, que declara que Clara Dinger Miranda Moreira Duarte, apresenta deficiências de carácter permanente, que de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30.09, lhe conferem o grau de incapacidade de 71%, e estas lesões constituem deficiência de carácter permanente para efeitos de benefícios fiscais previstos no Dec-Lei n.º 442-A/88, de 30.11, desde há 10 anos (a fls. 20 e 21 dos autos);

E) Em 2000.03.28, a petição de impugnação deu entrada na Repartição de Finanças de Arouca.

3 – A primeira questão que os Recorrentes colocam, nas conclusões 1.ª a 3.ª das suas alegações, é a de pelo facto de ter sido atribuída em atestado médico emitido em 1994 uma incapacidade permanente de 71%, à primeira Recorrente, a administração tributária estar impedida de deixar de considerar essa incapacidade para efeitos de liquidação de I.R.S. do ano de 1996.

O art. 119.º do C.I.R.S., na redacção vigente tanto em 1996 (ano a que se refere a liquidação impugnada), como em 1999 (data em que a liquidação foi efectuada), estabelece o seguinte:

Artigo 119.º

Obrigação de comprovar os elementos das declarações

1 - As pessoas sujeitas a IRS deverão apresentar, no prazo que lhes for fixado, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das

deduções e abatimentos e de outros factos ou situações mencionadas na respectiva declaração, quando a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos os exija.

2 - A obrigação estabelecida no número anterior mantém-se durante os cinco anos seguintes àquele a que respeitem os documentos.

3 - O extravio dos documentos referidos no n.º 1 por motivo não imputável ao sujeito passivo não o impede de utilizar outros elementos de prova daqueles factos.

Do n.º 1 deste artigo resulta inequivocamente que a Administração Fiscal pode exigir aos sujeitos passivos do I.R.S. a apresentação de documentos comprovativos de factos ou situações mencionados nas declarações.

Não estabelecia a legislação vigente entre 1996 e 1999 qualquer limitação específica deste poder da Administração Fiscal de exigir tais documentos comprovativos, pelo que tal poder apenas poderia ser limitado pelos princípios constitucionais que devem reger a actividade a generalidade da actividade administrativa, indicados no art. 266.º da C.R.P., cuja violação não foi invocada pelos impugnantes.

Por outro lado, a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é a que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeita, só se excepcionando os casos de falecimento de um dos cônjuges (art. 14.º, n.º 7, do C.I.R.S., na redacção introduzida pelo art. 24.º, n.º 2, da Lei n.º 65/90, de 28 de Dezembro, vigente em 1996).

O atestado médico invocado pelos Recorrentes emitido em 1994, não podia, obviamente, comprovar a existência de uma situação de invalidez no último dia de 1996.

Na verdade, por um lado, as situações de deficiência qualificadas como invalidez permanente, são susceptíveis de evolução, quer no sentido de agravamento quer no de melhoria. Essa possibilidade de melhoria, está mesmo reconhecida legislativamente, por forma genérica, na Base XXII, n.º 1, da Lei n.º 2127, de 3-8-1965, no art. 25.º, n.º 1, da Lei n.º 100/97, de 13 de Setembro, e no art. 63.º do Decreto-Lei n.º 248/99, de 2 de Julho.

Por isso, havendo esta possibilidade de melhoria, é manifesto que um atestado emitido em 1994 não fornecia qualquer garantia de que em 31-12-1996 o grau de invalidez referido no atestado se mantivesse.

Consequentemente, não se pode considerar injustificado que a administração tributária exigisse a comprovação da manutenção nesta última data do grau de invalidez declarado.

4 – Para além disso, após a data da emissão do atestado referido, o Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro (1), introduziu alterações à forma de cálculo das deficiências, relativamente à que resultava do Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, que era aplicado ao tempo em que foi emitido o atestado apresentado pelo impugnante.

Aquele Decreto-Lei n.º 202/96, constatando que «face à inexistência de normas específicas para a avaliação de incapacidade na perspectiva desta lei, tem sido prática corrente o recurso à Tabela Nacional de Incapacidades (TNI), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, perspectivada para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, de forma a possibilitar alguma uniformização valorativa a nível nacional» e que era necessário «no âmbito da avaliação de incapacidade de pessoas com deficiência», «proceder à actualização dos procedimentos adoptados, nomeadamente

de forma a melhor adequar a utilização da actual TNI ao disposto na Lei n.º 9/89, de 2 de Maio» introduziu alterações relativas ao cálculo das incapacidades, estabelecendo «princípios gerais que devem ser seguidos aquando da utilização da Tabela Nacional de Incapacidades para a avaliação de incapacidade em deficientes civis» (n.º 1 do anexo I àquele Decreto-Lei n.º 202/96).

Entre estas especialidades da avaliação de incapacidades para efeitos civis, inclui-se, precisamente, a que a administração tributária referiu no despacho em que decidiu a alteração dos elementos declarados pelo impugnante, de na avaliação da deficiência, quando for susceptível de atenuação total ou parcial, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, o coeficiente de capacidade arbitrado dever ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela [alínea e) do n.º 5 do referido anexo].

Tal critério é distinto do que resultava da aplicação da Tabela Nacional de Incapacidades prevista no Decreto-Lei n.º 341/93 (2) e instruções nela contidas, pois da alínea c) do seu n.º 5 resultava que «quando a função for 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%».

No final de 1996, estando-se no âmbito da vigência deste Decreto-Lei n.º 202/96, era segundo as suas regras que tinha de ser avaliado o grau de invalidez invocado pelo impugnante e, por isso, não podia bastar para o considerar demonstrado um atestado emitido num tempo em que eram aplicadas regras diferentes para cálculo das incapacidades, tornando-se indispensável uma demonstração de que a fixação da incapacidade se mantinha também à face destas novas regras, que eram as que vigoravam em 31-12-1996, momento decisivo para determinação da situação do sujeito passivo relevante para efeitos de I.R.S..

Assim, não tendo o impugnante efectuado tal demonstração de que a incapacidade se mantinha à face das novas regras, a administração tributária tinha suporte legal nas normas razão, para não a considerar para cálculo do I.R.S. daquele ano de 1996.

5 – Não existem aqui quaisquer efeitos de um acto administrativo prejudicial de fixação da incapacidade que a administração tributária estivesse obrigada a acatar, designadamente por se ter formado caso decidido ou resolvido.

Desde logo, a existir qualquer obstáculo à actuação da administração tributária derivado do referido atestado, ele não resultaria da formação do denominado «*caso decidido ou resolvido*», pois esse conceito liga-se aos direitos do administrado impugnar actos administrativos com fundamentos e não aos direitos da administração revogar os mesmos.

Isto é, pode falar-se de «*caso decidido ou caso resolvido*» para o administrado, quando decorreu, sem impugnação, o prazo de recurso contencioso de determinado acto, como obstáculo a que ele o impugne posteriormente com fundamentos geradores de anulabilidade, pois, se for invocado fundamento que implique nulidade ou inexistência, nem mesmo para o administrado existirá qualquer obstáculo a essa impugnação, isto é, não haverá «*caso decidido ou resolvido*».

Mas, para a administração a questão do respeito por actos administrativos anteriores não se coloca sequer em termos de «*caso decidido*

ou resolvido» pois ela não tem, em regra, o poder de impugnar actos administrativos, como decorre do art. 46.º do R.S.T.A..

O que ela tem ou não, é a possibilidade de revogar os actos administrativos anteriores, possibilidade essa que não tem a ver exclusivamente com a presumível estabilidade dos actos derivada da falta de impugnação contenciosa por quem tem legitimidade para tal.

Na verdade, por exemplo, mesmo que não tenha havido impugnação do acto administrativo e, portanto, se haja formado «*caso decidido ou resolvido*» para o administrado, ele pode ser revogado pela administração se for desfavorável aos interesses dos seus destinatários ou estes dêem concordância à revogação (art. 140.º, n.º 2, do C.P.A.) ou não se verifique qualquer das hipóteses em que é proibida a revogação (n.º 1 do mesmo artigo).

De qualquer forma, no caso dos actos certificativos, que se limitam apenas a declarar a existência de uma determinada situação, eles, embora sejam actos praticados pela administração, em regra, não são sequer considerados actos administrativos, pois falta-lhes a característica de inovação ou modificação da ordem jurídica a produção de efeitos numa situação individual e concreta (na terminologia do art. 120.º do C.P.A.) que é essencial para a existência de um acto administrativo.

Admite-se, porém, em certos casos, a existência de actos certificativos que são verdadeiros actos administrativos nos casos em que eles cumulam com a função certificativa uma função constitutiva.

Tal sucede quando os actos não se limitam a demonstrar que existe uma determinada situação ou que determinado facto ocorreu, mas atribuem a essa situação ou facto uma determinada qualificação, que é indispensável para eles produzirem de terminados efeitos jurídicos.

Enquadrar-se-ão nesta categoria os actos de verificação de incapacidades a que se refere o Decreto-Lei n.º 202/96, que são aí tratados como verdadeiros actos administrativos, susceptíveis de impugnação contenciosa (art. 5.º, n.º 3).

Porém, antes deste diploma, não havia qualquer norma que atribuisse aos actos de verificação de incapacidades, *para efeitos de I.R.S.*, a natureza de actos constitutivos, isto é, que os considerasse como condição da produção de determinados efeitos jurídicos, pelo que a qualificação adequada desses actos seria a de meros actos certificativos.

De qualquer forma, mesmo que se tratasse de actos certificativos constitutivos, a sua vertente certificativa justificaria um tratamento especial.

Na verdade, tem-se entendido que um requisito essencial dos actos certificativos é a sua correspondência com a realidade, não podendo eles, se se verificar um erro sobre a situação que se destinam a certificar, ser tratados como actos válidos, mesmo que transcorra o prazo legal para a sua impugnação contenciosa com fundamento em ilegalidade. Seria absurdo que, por exemplo, se por erro se certificasse falsamente que determinada pessoa concluiu o curso de medicina, ela passasse a considerar-se como médico após ter decorrido o prazo legal de impugnação contenciosa, passando a estar legalmente habilitada para praticar actos médicos, ou que, se, também por erro, se verificasse o «*óbito*» de determinada pessoa que continuava viva e se emitisse a respectiva certidão de óbito, ela pudesse considerar-se juridicamente morta, após o decurso do prazo referido, com a consequente devolução da sua herança aos inconsoláveis herdeiros e liquidação do correspondente imposto sucessório pela atenta e implacável Administração Fiscal.



Por isso, no que concerne aos actos certificativos, a correspondência entre o que se certifica e a realidade deve ser considerada como um *elemento essencial* do acto, o que possibilitará a qualificação como *nullidade* do vício de falta de correspondência entre o acto e a realidade, de harmonia com o art. 133.º, n.º 1, do C.P.A. (3)

Isto significa que, mesmo que existisse (e não existia, como se viu), antes do Decreto-Lei n.º 202/96, um acto certificativo constitutivo relativo à definição do grau de invalidez, a Administração Fiscal sempre poderia pôr em causa a sua validade com fundamento na não correspondência entre o certificado e a realidade, não havendo qualquer «*caso decidido ou resolvido*» sobre tal matéria.

Na verdade, a força certificativa do atestado referido nos autos, como a de qualquer outro que certificasse a existência de uma incapacidade que não se declarou insusceptível de evolução ou correcção, não pode deixar de limitar-se à comprovação da existência daquela no momento em que a subjacente verificação da incapacidade foi feita e em momentos anteriores que sejam abrangidos pelo acto de verificação, mas nunca pode considerar-se certificativa da manutenção indefinida no futuro da mesma situação de incapacidade.

Assim, mesmo que se atribuisse força certificativa ao referido atestado, com obrigação de acatamento pela administração tributária, ela limitava-se ao facto certificado, que era o impugnante ser portador de uma incapacidade permanente em 1994 e nos 10 anos anteriores à data da emissão do atestado, calculada à face das regras então aplicadas. Porém, como é óbvio, não podia existir força probatória nem o correlativo dever de acatamento relativamente ao que o mesmo atestado *não certificava*, que era que a incapacidade devesse ser fixada no mesmo grau à face das regras então vigentes para cálculo das incapacidades.

Do exposto conclui-se que, tanto antes como depois do Decreto-Lei n.º 202/96 (bem como do Decreto-Lei n.º 174/97, de 19 de Julho, que o alterou) a administração tributária pode exigir que a comprovação de todas as incapacidades invocadas pelos sujeitos passivos de I.R.S. nas suas declarações seja feita com referência a 31 de Dezembro do ano a que se reporta a declaração, não tendo de dar relevância, para tal comprovação, a atestados emitidos antes dessa data ou mesmo emitidos posteriormente que não comprovem a existência dessa incapacidade nessa data.

Sendo assim, o facto de o Decreto-Lei n.º 202/96 só reger para o futuro (como os Recorrentes defendem na conclusão 4.ª das suas alegações), não tem qualquer relevância para afectar a validade do acto praticado, pois era à face deste diploma que deveria ser aferida a existência de incapacidade, reportada ao último dia de Dezembro de 1996.

6 – Os Recorrentes suscitam a questão da inconstitucionalidade da Circular n.º 1/96, que determinou que os serviços da administração tributária exigissem novas declarações de incapacidade a sujeitos passivos que as tivessem apresentado antes de 15 de Dezembro de 1995.

No entanto, a solução desta questão não tem qualquer relevo no caso em apreço, pois, como se referiu, por força do disposto no próprio C.I.R.S., a administração tributária podia exigir aos contribuintes que pretendessem usufruir de benefícios fiscais derivados de incapacidades uma declaração actualizada com referência ao ano a que se reportam os rendimentos.

Por isso, não podendo da hipotética inconstitucionalidade invocada pelos Recorrentes advir vício do acto impugnado, a questão colocada reconduz-se a uma questão de inconstitucionalidade abstracta,

para cujo conhecimento é competente o Tribunal Constitucional, em processo próprio (art. 281.º da C.R.P.) e não este Supremo Tribunal Administrativo.

7 – Os Recorrentes afirmam que a não consideração do atestado emitido em 1994 por uma autoridade de saúde, que consideram constituir um acto administrativo viola o princípio da confiança, por ter carácter retroactivo.

Ao entender que o critério relevante para determinação de incapacidades é diferente do que foi seguido ao emitir-se o atestado referido nos autos, a Administração Fiscal não está a retirar valor probatório àquele atestado, pois não pôs em dúvida o que nele se declara.

O atestado referido, manteve intacto o seu valor, mas prova aquilo que nele se diz, o grau de incapacidade existente na data em que ele foi emitido e nos dez anos anteriores, e não o que nele se não diz (o grau de incapacidade existente no final de 1996, que é o relevante para o reconhecimento dos benefícios fiscais relativos ao ano de 1996).

Por outro, lado, pela referida possibilidade de evolução das situações de incapacidade permanente, não se pode considerar consolidado um direito ao benefício fiscal no futuro, independentemente da subsistência da situação de facto de incapacidade.

Isto é, só poderia estar-se perante uma violação do princípio da confiança decorrente de um hipotético acto administrativo consolidado se a administração tributária não reconhecesse ao atestado referido, emitido em 1994 e com referência aos 10 anos anteriores, o valor de provar a incapacidade durante esse período, mas não há suporte para que se possa gerar, com razoabilidade, na pessoa cuja incapacidade foi reconhecida naqueles termos, a confiança em que essa incapacidade viesse a ser eternamente reconhecida no futuro.

Por outro lado, é apenas à avaliação das situações de incapacidade que existam depois da sua entrada em vigor que se aplica o regime introduzido pelo Decreto-Lei n.º 202/96, pelo que não se lhe pode imputar natureza retroactiva.

Por isso, não ocorre a inconstitucionalidade invocada pelos Recorrentes.

Assim, não se mostram violadas as normas indicadas pelos Recorrentes.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%

Lisboa, 19 de Janeiro de 2005. – *Jorge de Sousa* (relator) – *Pimenta do Vale* – *Vitor Meira*.

(1) Abstrai-se, aqui, das questões de constitucionalidade suscitadas pelos Recorrentes, que se apreciaram adiante.

(2) Também aqui não se tem em conta as questões de constitucionalidade, de que se tratará adiante.

(3) Há Autores que se têm pronunciado no sentido de os vícios dos actos de certificação, consubstanciados em erro quanto ao que se verificou, deverem ser qualificados como nulidade.

Neste sentido, pode ver-se ESTEVES DE OLIVEIRA, Direito Administrativo, volume I, página 568, que, na esteira de FORSTHOFF, afirma que «o acto que certifica um determinado facto ou situação que não existe ou não corresponde ao Direito, é um acto ferido de violação de lei, geradora de nulidade e que pode ser declarada a todo o tempo», acrescentando que «não se concebe, na verdade, que um acto certificativo, com o seu valor e força probatória especial, possa subsistir como válido, só por ter decorrido para prazo da sua impugnação».

No mesmo sentido, pode ver-se VIEIRA DE ANDRADE, em As novas regras para a actividade administrativa, em Seminário sobre o Código do Procedimento Administrativo, página 94.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Autarquias locais. Taxa municipal pela realização de infra-estruturas urbanísticas. Regulamentos independentes. Leis n.ºs 1/87 e 42/98. Revogação da lei habilitante. Consequências.*

### Sumário:

- I — O Regulamento Municipal de Obras da Câmara Municipal do Porto que criou a taxa municipal pela realização de infra-estruturas urbanísticas, aprovado pela Assembleia Municipal em 9 de Junho de 1989, deve ser qualificado como independente, já que a lei — artigo 11.º, alínea a) da Lei n.º 1/87 — se limita a definir a competência objectiva (a matéria sobre que pode incidir o regulamento) e subjectiva (a entidade competente para emitir o regulamento), sem que este desenvolva ou complemente nenhuma lei em especial.*
- II — O regulamento independente não caduca, em princípio, com a revogação da lei habilitante.*
- III — Revogada a Lei n.º 1/87 pela Lei n.º 42/98 mas mantendo-se a norma em causa — cobrança de taxas pelos municípios, por realização de infra-estruturas urbanísticas [cf., respectivamente, artigos 11.º, alínea a) e 19.º, alínea a)] —, aquele RMO não cessa a sua vigência.*

Processo n.º 1086/04-30.

Recorrente: Câmara Municipal do Porto.

Recorrido: Construções Barros & Felgueiras, L.ª

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela CÂMARA MUNICIPAL DO PORTO, da sentença do então Tribunal Tributário de 1ª Instância da mesma cidade, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por CONSTRUÇÕES BARROS E FELGUEIRAS, LDA, contra a liquidação de taxa de urbanização, no valor de 4.623.694\$00, que consequentemente anulou.

Fundamentou-se a decisão na inconstitucionalidade formal dos regulamentos municipais que fundamentam a liquidação ocorrida em Julho de 1999, por falta de indicação da lei habilitante, já que, fundados na Lei n.º 1/87, de 06 de Janeiro, esta foi revogada pelo art. 36º da Lei n.º 42/98, entrada em vigor em 01/01/1999; assim, «não tendo o dito regulamento sido compatibilizado com a actual Lei n.º 42/98, de 06 de Agosto, carece o mesmo, desde 01 de Janeiro de 1999, de indicação de lei habilitante - já que se mostra habilitado por uma lei revogada, o que equivale à falta de lei habilitante - padecendo, assim, de inconstitucionalidade formal».

Por outro lado - continua - também o Regulamento de Liquidação e Cobrança de Taxas e Licenças Municipais - Tabela de Taxas e Licenças -

não continha, à data da liquidação da taxa em causa, qualquer indicação de lei habilitante.

A Câmara Municipal recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1. A douta sentença não teve em conta o texto do respectivo aviso publicado no Diário da República n.º 61 - II Série - de 12/03/1996, que publicou o Regulamento da Tabela de Taxas e Licenças em vigor à data dos factos.

2. Entende a recorrente que a lei habilitante afere-se à data em que foi aprovado o respectivo regulamento ou alterações.

3. Sendo revogada a lei habilitante, nem por isso caduca automaticamente o respectivo regulamento.

4. O Regulamento Municipal de Obras da Câmara Municipal do Porto é um «regulamento autónomo», na medida em que a lei habilitante apenas define a sua competência subjectiva e objectiva para a sua emissão.

5. Ainda que se entenda, por mera hipótese académica, que o Regulamento Municipal de Obras do Porto é um regulamento de execução, sempre haveria que recorrer ao disposto no n.º 1 do art. 119º do CPA, sob pena de se criar um “vazio” normativo em consequência da substituição da lei habilitante.

6. A Lei n.º 42/98, de 06 de Agosto, não restringiu o conteúdo do disposto na alínea a) do art. 11º da Lei n.º 1/87, antes veio clarificar as situações em que é permitido aos municípios cobrarem taxas pela realização (incluindo manutenção e reforço) das infra-estruturas urbanísticas.

7. No que respeita ao Regulamento da Tabela de Taxas e Licenças, a sua aplicação é residual, já que o seu art. 17º, n.º 8 limita-se a remeter para o disposto no Regulamento Municipal de Obras, sendo que, conforme supra se disse, no respectivo aviso publicado no DR n.º 61 - II Série - de 12/03/1996 se menciona como lei habilitante o DL n.º 445/91, de 15/10.

8. Conjugando os dois regulamentos e as leis habilitantes neles referidas, mostram-se perfeitamente garantidas perante o impugnante a segurança e a transparência jurídica necessárias, ao mesmo tempo que ficou disciplinado o uso do poder regulamentar, isto é, ficaram devidamente salvaguardadas as funções de exigência constitucional de menção expressa de lei habilitante.

Termos em que se conclui pela revogação da douta sentença.»

Não houve contra-alegações.

O Ex.º magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso já que: o dito Regulamento Municipal de Obras foi rectificado por deliberação da Assembleia Municipal de 27/05/1997, no sentido da indicação da lei habilitante, sanando-se assim a inconstitucionalidade formal que o inquinava, sendo que a liquidação impugnada teve lugar em 02/07/1999; «a conformidade constitucional do regulamento afere-se pela indicação da lei habilitante em vigor na data da aprovação pela Assembleia Municipal, sendo irrelevante a sua posterior revogação» que «não determina a caducidade automática do regulamento habilitado».

Sendo que as leis habilitantes do Regulamento da Tabela de Taxas e Licenças para 1996, aprovado por deliberação da Assembleia Municipal da Câmara do Porto em 16/01/1996, em vigor na data da liquidação, constam do aviso publicado no DR n.º 61 - II Série - de 12 de Março de 1996: DL n.º 445/91, de 20 de Novembro e DL n.º 250/94, de 15 de Outubro.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«- Em 08 de Junho de 1999 o impugnante solicitou emissão de alvará de licenciamento, o que foi deferido em 22 de Junho de 1999;

- Em 02 de Julho de 1999 foi liquidada a taxa de urbanização impugnada de acordo com os arts. 8º, 9º, 10º, 11º, 17º e 74º do Regulamento da Tabela de Taxas e Licenças em vigor, 97º e 98º e as als. a) e b), respectivamente dos n.ºs 1 e 2 do art. 99º e 102º, do Regulamento Municipal de Obras, alterado pelo edital n.º 1/92, e ainda atendendo à imposição legal constante do art. 19º, al. a) da Lei n.º 42/98, o n.º 2 do art. 21º e n.º 2 do art. 68º do DL n.º 445/91;

- O montante de taxa liquidado foi pago pelo impugnante em 02 de Julho de 1999;

- O Regulamento Municipal de Obras da CMP - que criou a taxa municipal pela realização de infra-estruturas urbanísticas - foi aprovado pela Assembleia Municipal em 09 de Junho de 1989, e, tornado público pelo edital n.º 11/89, de 14/08, e, posteriormente alterado pelos editais n.ºs 23/91 e 1/92;

- No dia 27 de Maio de 1997 foi aprovada, por unanimidade, a deliberação da Assembleia Municipal da CMP, segundo a qual naquele Regulamento Municipal de Obras passaria a constar que o regulamento foi aprovado pela Assembleia Municipal ao abrigo do determinado no art. 11º, al. a) da Lei n.º 1/87, de 06 de Janeiro, art. 39º, n.º 2, al. 1) do DL n.º 100/84, de 29 de Março, art. 43º, n.º 1 do DL n.º 400/84, de 31 de Dezembro, DL n.º 448/91, de 29 de Novembro, com as alterações introduzidas pelo DL n.º 334/95, de 28 de Dezembro e Lei n.º 26/96, de 01 de Agosto.

- A impugnação foi interposta em 08 de Dezembro de 1999.»

Vejamos, pois:

O art. 11º, al. a) da Lei n.º 1/87, de 06 de Janeiro preceituava que «os municípios podem cobrar taxas por realização de infra-estruturas urbanísticas».

Com base em tal normativo, a Assembleia Municipal da Câmara Municipal do Porto aprovou, em 09/06/1989 o Regulamento Municipal de Obras (doravante, RMO) que criou a taxa municipal pela realização de infra-estruturas urbanísticas.

Tal regulamento, na sua versão originária, foi julgado organicamente inconstitucional por acórdão do TC de 28/11/2000, rec. 501/00.

Todavia, a mesma Assembleia Municipal, em 27/05/1997, aprovou a rectificação do edital n.º 11/89, de 14 de Agosto, no sentido de nele ser feita menção da lei habilitante para a aprovação do dito RMO.

Assim se sanando a inconstitucionalidade formal, ainda que com efeitos *ex nunc* - cfr. acórdão citado.

Sendo que a liquidação em causa é posterior - Julho de 1999.

Trata-se de um regulamento independente, isto é, elaborado pelo órgão administrativo «no exercício da sua competência, para assegurar a realização das suas atribuições específicas, sem cuidar de desenvolver ou complementar nenhuma lei em especial».

São regulamentos em que a lei se limita a definir a competência objectiva (matéria sobre que há-de incidir o regulamento) e subjectiva (a entidade competente para emitir o regulamento), «sem necessidade de definição do conteúdo dos comandos normativos a emitir pelo regulamento (liberdade de definição do conteúdo normativo)».

É o caso dos regulamentos elaborados pelas autarquias, no âmbito da prossecução das suas atribuições exemplificativamente enunciadas pelo art. 13º, n.º 1 da Lei n.º 159/99, de 14 de Setembro, competência regulamentar, aliás, com assento constitucional.

«Tais regulamentos não vêm, assim, completar qualquer lei anterior, eventualmente carecida de regulamentação por via administrativa: a sua missão é, antes, estabelecer autonomamente a disciplina jurídica que há-de pautar a realização das atribuições específicas cometidas pelo legislador aos entes públicos considerados.

Os regulamentos independentes são, afinal de contas, expressão da autonomia com que a lei quer distinguir certas entidades públicas, confiando na sua capacidade de autodeterminação e no melhor conhecimento de que normalmente desfrutam acerca das realidades com que têm de lidar».

Cfr. Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, 2001, págs. 160/61 e 190/91 e Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3 edição, Coimbra, 1993, págs. 513/14.

É o que, aliás, expressamente resulta dos n.ºs 7 e 8 do art. 112º da CRP - revisão de 1982.

Todavia, a Lei n.º 1/87, de 06 de Janeiro foi revogada pelo art. 36º da Lei n.º 42/98, de 06 de Agosto.

Mas de tal não resulta, ao contrário do que vem sentenciado, a revogação do dito RMO.

Desde logo, a Lei n.º 42/98 mantém - art. 19º, al. a) - a possibilidade legal de os municípios cobrarem taxas pela realização de infra-estruturas (bem como pela sua manutenção e reforço).

- Ou seja: a revogação da lei não impede, no caso, em substância, a manutenção do conteúdo da respectiva normação.

E, por outro lado, ao contrário do regulamento de execução, o independente não caduca, em princípio, com a revogação da lei habilitante.

«Propõe-se esta diferente solução porque, enquanto com a queda da lei exequenda se dá um verdadeiro vazio normativo, ficando o regulamento complementar, de execução ou de desenvolvimento a “pairar no vácuo”... já o mesmo não acontece com o desaparecimento da lei habilitante, se lhe sobreviver outra que confira a outro órgão a competência nela prevista, podendo sempre a autoridade que “herda” a competência autónoma ou independente optar, ora pela “adopção” ou manutenção do regulamento ora pela sua revogação».

Cfr. Esteves de Oliveira e outros, *Código de Procedimento Administrativo, Comentado*, 2ª edição, págs. 536/37.

Ora, como se disse, a nova lei manteve, no ponto, a norma anterior.

De qualquer modo, como assinalam aqueles autores, mesmo quanto ao regulamento independente, ele sempre se manteria em vigor, ainda que a lei habilitante pusesse termo à respectiva habilitação regulamentar, «nos casos em que o vazio jurídico assim criado deixasse sem qualquer disciplina normativa matérias ou relações jurídicas subsistentes (sobretudo, as fundamentais) que continuem a carecer de protecção do direito, mantendo-se, então, esses regulamentos, até serem substituídos por nova disciplina legal».

Como é o caso: mantendo-se, tanto mais, a norma anterior, seria incompreensível que deixassem de ser cobradas as taxas previstas na lei, pela dita realização de infra-estruturas urbanísticas.

É, pois, de concluir, no ponto, que, revogada embora a Lei n.º 1/87 pela Lei n.º 42/98, o dito RMO da Câmara Municipal do Porto não cessou, por tal facto, a sua vigência.

A questão não é, pois, propriamente, a da habilitação do regulamento por uma lei revogada, que equivaleria, segundo a sentença, à falta de menção de lei habilitante.

Aquela afere-se à data da aprovação do respectivo regulamento e já vimos que, nos autos, a falta de indicação da lei habilitante está sanada com efeitos *ex nunc*.

A questão é, antes, a da caducidade ou da vigência do regulamento, nos apontados termos.

Claro que, se à data da aprovação do regulamento, a lei habilitante está revogada, a habilitação já não pode servir de suporte ao regulamento, sendo este ilegal mas não formalmente inconstitucional por nele não ser feita menção da lei habilitante.

Tratar-se-á, então, de ilegalidade ou de inconstitucionalidade - por falta de lei válida habilitante - mas não de inconstitucionalidade formal por falta de menção da lei habilitante.

Uma coisa é a falta de lei habilitante, outra a da respectiva menção - mas sendo sempre ambas aferíveis ou reportáveis à data da aprovação do regulamento.

Refira-se finalmente que, ainda ao contrário do sentenciado, o Regulamento de Liquidação e Cobrança das Taxas e Licenças Municipais - Tabela de Taxas e Licenças - aprovado por deliberação da Assembleia Municipal da Câmara do Porto, em 16/01/1996, em vigor na data da liquidação, não carece de indicação das leis habilitantes respectivas que constam do aviso publicado no DR n.º 61, II Série, de 12 de Março de 1996: os DL n.ºs 445/91, de 20 de Novembro e 250/94, de 15 de Outubro.

Aliás, o seu art. 17º, nº 8 limita-se a remeter para o disposto no RMO.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, para ser substituída por outra que, se a tal nada mais obstar, conheça das ilegalidades imputadas ao acto de liquidação impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Honorários ao patrono oficioso nomeado ao contribuinte para o patrocinar na oposição à execução fiscal; legitimidade para recorrer da decisão que determina que o pagamento daqueles seja suportado pelo fundo a que se refere o artigo 3.º n.º 3 do Decreto-Lei n.º 29/98, de 12 de Fevereiro.*

### Sumário:

*A Fazenda Pública não tem legitimidade para recorrer jurisdicionalmente da decisão que, proferida em oposição à execução fiscal, determinou o pagamento dos honorários devidos ao advogado que, no âmbito do patrocínio oficioso, representou o oponente, pelo fundo a que se refere o artigo 3.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 29/98, de 12 de Fevereiro.*

Processo n.º 1128/04.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Maria Emília Falcão dos Santos.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

A Fazenda Pública, inconformada com o despacho, a fls. 47, do M.º Juiz do T.T. de 1ª Instância de Santarém, dele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 – “Uma vez admitido o presente recurso, requer a Fazenda Pública, seja considerado haver violação de Lei no despacho recorrido, porquanto, a decisão do Meritíssimo Juiz a quo incorre em manifesto lapso no tangente à entidade responsável pelo pagamento dos honorários a patrono, que no caso sub judice será o Cofre Geral dos Tribunais (ex vi art. 11º do DL 391/88, de 26/10 com a redacção que lhe foi dada pelo DL 231/99, de 24/6) e não o fundo previsto no nº 3 do art. 3º do DL 29/98, de 12/2, conforme erroneamente foi qualificado pelo Doutor Juiz de Direito.

2 – O Meritíssimo Juiz a quo proferiu o despacho que determinou o pagamento de honorários a patrono escolhido, pagamento este a suportar pelo fundo previsto no art. 3º nº 3 do DL 29/98 de 11.2.

3 – Este fundo respeita aos encargos expressamente elencados no art. 20º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários.

4 – Não consta de tal preceito normativo qualquer referência a pagamento de honorários de patrono escolhido.

5 – Sendo portanto de aplicar o Regime de Acesso ao Direito e aos Tribunais – DL nº 30–E/2000, de 20 de Dezembro (última alteração através do DL 38/2003, de 08.03) que expressamente prevê este pagamento de honorários do patrono escolhido pela parte, no seu art. 15º, alínea a) in fine.

6 – Sendo certo que o Regulamento das Custas dos Processos Tributários, na parte respeitante a apoio judiciário, apenas abrange o art. 20º do mesmo diploma, de modo algum se pode entender que fazem parte destes encargos expressamente definidos, o pagamento de honorários a patrono escolhido (modalidade prevista apenas pelo Regime de Acesso ao Direito e aos Tribunais).

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento, pois que e em síntese, “a norma constante do art. 3º nº 3 DL 29/98, 11 Fevereiro deve ser interpretada no sentido de não considerar como encargos decorrentes do apoio judiciário, a suportar pelo fundo da DGCI, o montante dos honorários atribuídos ao patrono, mas apenas os encargos suportados com o exercício do patrocínio contemplados no art. 20º nº 1 RCPT.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A fls. 44, o Dr. António dos Reis, Advogado, mandatário da oponente Maria Emília Falcão dos Santos, com apoio judiciário, apresentou a conta dos seus honorários pelos serviços que lhe prestou, requerendo o respectivo pagamento.

A fls. 47, o M<sup>o</sup> Juiz *a quo* proferiu, na parte que ora interessa, o seguinte despacho:

“... deferindo ao requerido a fls. 44, determina-se o pagamento ao Sr. Dr. António dos Reis, da importância de 259, 38 Euros ... a título de honorários ... a qual será suportada pelo fundo previsto no art. 3<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 3 do DL 29/98 de 11.2.”

E, dispõe este preceito legal, o seguinte:

“A DGCI procederá, no prazo de 180 dias, à constituição de um fundo destinado a suportar os encargos, incluindo os decorrentes do apoio judiciário.”

Foi, pois, contra a decisão que ordenou o pagamento dos ditos honorários, através deste fundo, que, no recurso, se insurgiu a F.P.

Mas será que a F.P. tem legitimidade para recorrer de tal decisão?

A esta questão respondeu já este S.T.A., através do acórdão de 15/12/04, rec. 1130/04, também subscrito pelo ora relator, em termos que merecem o nosso aplauso e que são os seguintes:

“3.2. Antes de entrarmos na apreciação do fundo da questão que assim vem recortada, importa verificar se o Representante da Fazenda Pública tem legitimidade para recorrer da decisão judicial que determinou que fosse o Fundo a que se refere o artigo 3<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 3 do decreto-lei n<sup>o</sup> 29/98, de 11 Fevereiro, a suportar os honorários.

Trata-se de questão que, não tendo sido suscitada no processo, deve ser conhecida por dever de ofício, pois os recursos jurisdicionais «só podem ser interpostos por quem, sendo parte principal na causa, tenha ficado vencido», ou pelas pessoas «directa e efectivamente prejudicadas pela decisão (...) ainda que não sejam partes na causa ou sejam apenas partes acessórias», no dizer do artigo 680<sup>o</sup> do Código de Processo Civil (CPC).

Também o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) estabelece, no seu artigo 280<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 1, que os recursos podem ser interpostos «pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido», considerando o n<sup>o</sup> 3 que é «vencida, para efeitos da interposição do recurso jurisdicional, a parte que não obteve plena satisfação dos seus interesses na causa».

Acresce que «a decisão que admita o recurso (...) não vincula o tribunal superior» – artigo 687<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 4 do CPC.

3.3. Ao representante da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários cabe a defesa dos interesses dela, como dispõe o artigo 53<sup>o</sup> do actual Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), à semelhança do que estabelecia o artigo 72<sup>o</sup> do Anterior ETAF, o qual se referia aos seus «legítimos interesses».

As funções que desempenham, junto destes tribunais, os representantes do Ministério Público e da Fazenda Pública estão, desde o anterior ETAF, claramente separadas, incumbindo ao Ministério Público a defesa da legalidade e a promoção da realização do interesse público – vejam-se os artigos 69<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 1 do revogado ETAF e 51<sup>o</sup> do actual.

Para quem conceba o processo judicial tributário como um processo de partes, o representante da Fazenda Pública age, no âmbito do processo, como parte, e o representante do Ministério Público actua «supra

partes» – vd., neste sentido, o acórdão de 28 de Outubro de 1998, desta Secção, no recurso n<sup>o</sup> 22736.

De todo o modo, o representante da Fazenda Pública não faz, no processo judicial tributário, senão representar os interesses dela, Fazenda, concebida como administração tributária, e de outras entidades públicas, competindo-lhe «defender, no processo judicial, os interesses que aí se discutem ou são controvertidos que são prosseguidos pela administração fiscal e que são os interesses relativos às atribuições cuja prossecução a lei lhe comete ou seja, primacialmente, os interesses concernentes à liquidação e cobrança das contribuições e impostos em que poderá sair prejudicada. A Fazenda Pública encarna o sector da administração do Estado conhecido pelo *Fiscum* a quem historicamente foi atribuída a tarefa da arrecadação dos impostos e que, ao mesmo tempo, respondia perante os particulares pelas responsabilidades do Estado» – do acórdão de 20 de Janeiro de 1999, recurso n<sup>o</sup> 23271, desta Secção.

Esta a razão por que a jurisprudência deste Tribunal vem recusando reconhecer ao representante da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários legitimidade para discutir as decisões judiciais relativas a custas: as custas não cabem no acervo de interesses que à Fazenda Pública cumpre prosseguir, emergindo de um acto jurisdicional, e não de um acto que a administração haja praticado e no processo seja discutido, em termos de poder afirmar-se que a decisão do juiz neste segmento pode prejudicar, patrimonialmente, a administração tributária, ou ferir os interesses que ela defende no processo (neste sentido, o último dos citados acórdãos).

Assim, a Fazenda Pública carece de legitimidade para contestar, no processo judicial tributário, quer a decisão que condena, ou não condena, alguém em custas – excepto, claro, se condenada for a própria Fazenda –, quer, naquele caso, o montante da condenação, quer, ainda, o destino dado às custas.

Isto mesmo que a lei atribua as receitas provenientes de custas, ou parte delas, à Direcção-Geral dos Impostos, ou que esta deva suportar, ou adiantar, encargos relativos aos processos judiciais tributários.

Em qualquer caso, nunca os interesses respeitantes à arrecadação das custas, ou às despesas a fazer no âmbito dos processos judiciais, são interesses cuja defesa esteja atribuída ao representante da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários.

Nem às entidades que beneficiam das receitas emergentes de custas, ou que suportam os encargos a assumir no âmbito dos processos judiciais, é conferida legitimidade para intervir neles.

As questões que neste âmbito possam surgir são de legalidade, e a respectiva defesa cabe ao Ministério Público.

3.4. No nosso caso, o que se questiona é de onde deve sair o quantitativo necessário para satisfazer os honorários fixados ao patrono oficiosamente nomeado à oponente, para a patrocinar na oposição à execução fiscal.

Quer esse quantitativo deva ir buscar-se ao fundo previsto no n.º 3 do artigo 3.º do decreto-lei n.º 29/98, de 12 de Fevereiro, constituído no âmbito da Direcção-Geral dos Impostos – como decidiu o despacho impugnado –, quer ao Cofre Geral dos Tribunais – como defende a Fazenda Pública –, nem esta, nem aquele Cofre, têm legitimidade para discutir, no processo de oposição à execução fiscal, a decisão judicial que determina que os honorários sejam suportados por um ou outro, ou, sequer, o quantitativo em que tais honorários foram fixados.

A legitimidade para questionar a decisão judicial que determina qual a entidade que deve suportar os honorários devidos ao patrono oficioso cabe ao Ministério Público, enquanto defensor da legalidade, nos termos do estabelecido nos artigos 219º n.º 1 alínea a) da lei n.º 47/86, de 15 de Outubro, e 51º do ETAF.

É, aliás, neste pendor, a jurisprudência consolidada deste Tribunal, de entre a qual se podem ver, além dos acórdãos citados, os que neles vêm apontados.”

Termos em que se acorda em não tomar conhecimento do objecto do presente recurso jurisdicional, por a Fazenda Pública não ter legitimidade para a sua interposição.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Honorários ao patrono oficioso nomeado ao contribuinte para o patrocinar na oposição à execução fiscal; legitimidade para recorrer da decisão que determina que o pagamento daqueles seja suportado pelo fundo a que se refere o artigo 3.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 29/98, de 12 de Fevereiro.*

### Sumário:

*A Fazenda Pública não tem legitimidade para recorrer jurisdicionalmente da decisão que, proferida em oposição à execução fiscal, determinou o pagamento dos honorários devidos ao advogado que, no âmbito do patrocínio oficioso, representou o oponente, pelo fundo a que se refere o artigo 3.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 29/98, de 12 de Fevereiro.*

Processo n.º 1158/04-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Maria Emília Falcão dos Santos.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

A Fazenda Pública, inconformada com o despacho, a fls. 45, do M.º Juiz do T.T. de 1ª Instância de Santarém, dele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 – “Uma vez admitido o presente recurso, requer a Fazenda Pública, seja considerado haver violação de Lei no despacho recorrido, porquanto, a decisão do Meritíssimo Juiz a quo incorre em manifesto lapso no tangente à entidade responsável pelo pagamento dos honorários a patrono, que no caso sub judice será o Cofre Geral dos Tribunais (ex vi art. 11º do DL 391/88, de 26/10 com a redacção que lhe foi dada pelo DL 231/99,

de 24/6) e não o fundo previsto no n.º 3 do art. 3º do DL 29/98, de 12/2, conforme erroneamente foi qualificado pelo Doutor Juiz de Direito.

2 – O Meritíssimo Juiz a quo proferiu o despacho que determinou o pagamento de honorários a patrono escolhido, pagamento este a suportar pelo fundo previsto no art. 3º n.º 3 do DL 29/98 de 11.2.

3 – Este fundo respeita aos encargos expressamente elencados no art. 20º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários.

4 – Não consta de tal preceito normativo qualquer referência a pagamento de honorários de patrono escolhido.

5 – Sendo portanto de aplicar o Regime de Acesso ao Direito e aos Tribunais – DL n.º 30–E/2000, de 20 de Dezembro (última alteração através do DL 38/2003, de 08.03) que expressamente prevê este pagamento de honorários do patrono escolhido pela parte, no seu art. 15º, alínea a) *in fine*.

6 – Sendo certo que o Regulamento das Custas dos Processos Tributários, na parte respeitante a apoio judiciário, apenas abrange o art. 20º do mesmo diploma, de modo algum se pode entender que fazem parte destes encargos expressamente definidos, o pagamento de honorários a patrono escolhido (modalidade prevista apenas pelo Regime de Acesso ao Direito e aos Tribunais).

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento, pois que e em síntese, “a norma constante do art. 3º n.º 3 DL 29/98, 11 Fevereiro deve ser interpretada no sentido de não considerar como encargos decorrentes do apoio judiciário, a suportar pelo fundo da DGCI, o montante dos honorários atribuídos ao patrono, mas apenas os encargos suportados com o exercício do patrocínio contemplados no art. 20º n.º 1 RCPT.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A fls. 42, o Dr. António dos Reis, Advogado, mandatário da oponente Maria Emília Falcão dos Santos, com apoio judiciário, apresentou a conta dos seus honorários pelos serviços que lhe prestou, requerendo o respectivo pagamento.

A fls. 45, o M.º Juiz “a quo” proferiu, na parte que ora interessa, o seguinte despacho:

“... deferindo ao requerido a fls. 42, determina-se o pagamento ao Sr. Dr. António dos Reis, da importância de 259, 38 Euros ... a título de honorários ... a qual será suportada pelo fundo previsto no art. 3º n.º 3 do DL 29/98 de 11.2.”

E, dispõe este preceito legal, o seguinte:

“A DGCI procederá, no prazo de 180 dias, à constituição de um fundo destinado a suportar os encargos, incluindo os decorrentes do apoio judiciário.”

Foi, pois, contra a decisão que ordenou o pagamento dos ditos honorários, através deste fundo, que, no recurso, se insurgiu a F.P.

Mas será que a F.P. tem legitimidade para recorrer de tal decisão?

A esta questão respondeu já este S.T.A., através do acórdão de 15/12/04, rec. 1130/04, também subscrito pelo ora relator, em termos que merecem o nosso aplauso e que são os seguintes:

“3.2. Antes de entrarmos na apreciação do fundo da questão que assim vem recortada, importa verificar se o Representante da Fazenda Pública tem legitimidade para recorrer da decisão judicial que determinou que fosse o Fundo a que se refere o artigo 3º n.º 3 do decreto-lei n.º 29/98, de 11 Fevereiro, a suportar os honorários.

Trata-se de questão que, não tendo sido suscitada no processo, deve ser conhecida por dever de ofício, pois os recursos jurisdicionais «só podem ser interpostos por quem, sendo parte principal na causa, tenha ficado vencido», ou pelas pessoas «directa e efectivamente prejudicadas pela decisão (...) ainda que não sejam partes na causa ou sejam apenas partes acessórias», no dizer do artigo 680º do Código de Processo Civil (CPC).

Também o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) estabelece, no seu artigo 280º n.º 1, que os recursos podem ser interpostos «pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido», considerando o n.º 3 que é «vencida, para efeitos da interposição do recurso jurisdicional, a parte que não obteve plena satisfação dos seus interesses na causa».

Acresce que «a decisão que admita o recurso (...) não vincula o tribunal superior» – artigo 687º n.º 4 do CPC.

3.3. Ao representante da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários cabe a defesa dos interesses dela, como dispõe o artigo 53º do actual Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), à semelhança do que estabelecia o artigo 72º do Anterior ETAF, o qual se referia aos seus «legítimos interesses».

As funções que desempenham, junto destes tribunais, os representantes do Ministério Público e da Fazenda Pública estão, desde o anterior ETAF, claramente separadas, incumbindo ao Ministério Público a defesa da legalidade e a promoção da realização do interesse público – vejam-se os artigos 69º n.º 1 do revogado ETAF e 51º do actual.

Para quem conceba o processo judicial tributário como um processo de partes, o representante da Fazenda Pública age, no âmbito do processo, como parte, e o representante do Ministério Público actua «supra partes» – vd., neste sentido, o acórdão de 28 de Outubro de 1998, desta Secção, no recurso n.º 22736.

De todo o modo, o representante da Fazenda Pública não faz, no processo judicial tributário, senão representar os interesses dela, Fazenda, concebida como administração tributária, e de outras entidades públicas, competindo-lhe «defender, no processo judicial, os interesses que aí se discutem ou são controvertidos que são prosseguidos pela administração fiscal e que são os interesses relativos às atribuições cuja prossecução a lei lhe comete ou seja, primacialmente, os interesses concernentes à liquidação e cobrança das contribuições e impostos em que poderá sair prejudicada. A Fazenda Pública encarna o sector da administração do Estado conhecido pelo *Fiscum* a quem historicamente foi atribuída a tarefa da arrecadação dos impostos e que, ao mesmo tempo, respondia perante os particulares pelas responsabilidades do Estado» – do acórdão de 20 de Janeiro de 1999, recurso n.º 23271, desta Secção.

Esta a razão por que a jurisprudência deste Tribunal vem recusando reconhecer ao representante da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários legitimidade para discutir as decisões judiciais relativas a custas: as custas não cabem no acervo de interesses que à Fazenda Pública cumpre prosseguir, emergindo de um acto jurisdicional, e não de um acto que a administração haja praticado e no processo seja discutido,

em termos de poder afirmar-se que a decisão do juiz neste segmento pode prejudicar, patrimonialmente, a administração tributária, ou ferir os interesses que ela defende no processo (neste sentido, o último dos citados acórdãos).

Assim, a Fazenda Pública carece de legitimidade para contestar, no processo judicial tributário, quer a decisão que condena, ou não condena, alguém em custas – excepto, claro, se condenada for a própria Fazenda –, quer, naquele caso, o montante da condenação, quer, ainda, o destino dado às custas.

Isto mesmo que a lei atribua as receitas provenientes de custas, ou parte delas, à Direcção-Geral dos Impostos, ou que esta deva suportar, ou adiantar, encargos relativos aos processos judiciais tributários.

Em qualquer caso, nunca os interesses respeitantes à arrecadação das custas, ou às despesas a fazer no âmbito dos processos judiciais, são interesses cuja defesa esteja atribuída ao representante da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários.

Nem às entidades que beneficiam das receitas emergentes de custas, ou que suportam os encargos a assumir no âmbito dos processos judiciais, é conferida legitimidade para intervir neles.

As questões que neste âmbito possam surgir são de legalidade, e a respectiva defesa cabe ao Ministério Público.

3.4. No nosso caso, o que se questiona é de onde deve sair o quantitativo necessário para satisfazer os honorários fixados ao patrono oficiosamente nomeado à oponente, para a patrocinar na oposição à execução fiscal.

Quer esse quantitativo deva ir buscar-se ao fundo previsto no n.º 3 do artigo 3.º do decreto-lei n.º 29/98, de 12 de Fevereiro, constituído no âmbito da Direcção-Geral dos Impostos – como decidiu o despacho impugnado –, quer ao Cofre Geral dos Tribunais – como defende a Fazenda Pública –, nem esta, nem aquele Cofre, têm legitimidade para discutir, no processo de oposição à execução fiscal, a decisão judicial que determina que os honorários sejam suportados por um ou outro, ou, sequer, o quantitativo em que tais honorários foram fixados.

A legitimidade para questionar a decisão judicial que determina qual a entidade que deve suportar os honorários devidos ao patrono oficioso cabe ao Ministério Público, enquanto defensor da legalidade, nos termos do estabelecido nos artigos 219º n.º 1 alínea a) da lei n.º 47/86, de 15 de Outubro, e 51º do ETAF.

É, aliás, neste pendor, a jurisprudência consolidada deste Tribunal, de entre a qual se podem ver, além dos acórdãos citados, os que neles vêm apontados.”

Termos em que se acorda em não tomar conhecimento do objecto do presente recurso jurisdicional, por a Fazenda Pública não ter legitimidade para a sua interposição.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

IRC. Dedução de prejuízos fiscais. Actividades que beneficiam de isenção parcial e ou de redução de taxa. Reporte de prejuízos.

### Sumário:

*O artigo 46.º, n.º 4, do C.I.R.C. (na redacção inicial, a que corresponde actualmente o n.º 5 do artigo 47.º) não proíbe o reporte de prejuízos sofridos em explorações ou actividades que beneficiem de isenção parcial e ou de redução de taxa.*

Processo n.º 1214/04-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: SPAGRE — Sociedade Agro-Pecuária de Carvalhas, L.ª

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – SPAGRE – SOCIEDADE AGRO PECUÁRIA DE CARVALHAS, LDA, impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu uma liquidação de I.R.C. relativa aos anos de 1994 e 1995, nos montantes de 1.740.882\$00 e 274.556\$00, respectivamente.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, que sucedeu na competência do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu, julgou procedente a impugnação e anulou o acto impugnado.

Inconformada a Fazenda Pública interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com as seguintes conclusões:

A)- *A presente impugnação vem interposta contra as liquidações adicionais de IRC relativas aos exercícios de 1994 e 1995;*

B)- *Na base de tais liquidações, esteve a alteração à matéria tributável declarada pela impugnante nas suas declarações periódicas M/22;*

C)- *Tal alteração teve por base correcções meramente aritméticas consubstanciadas na dedução indevida de prejuízos fiscais de exercícios anteriores que foram reportados para os exercícios em causa;*

D)- *O reporte de prejuízos mostrou-se indevido por a impugnante ter passado a ser tributada pelo regime geral;*

E)- *O regime especial de tributação (redução de taxa), apenas foi extensivo até aos rendimentos do exercício de 1993, conforme artº 18º do DL nº 442-B/88, de 30 de Novembro;*

F)- *Ainda que nos exercícios seguintes, a impugnante haja continuado a exercer a mesma actividade, os prejuízos advenientes dos exercícios anteriores, não poderão ser reportados para os exercícios seguintes, atento o tratamento excepcional, ainda que transitório, que já haviam tido;*

G)- *Do exposto se infere que a sentença recorrida, fez uma aplicação inadequada do disposto nos artºs 18º do DL nº 442-B/88, de 30/11 e 46, nº 4, do CIRC, aprovado pelo mesmo Decreto Lei.*

*Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso ordenando-se, em consequência, a substituição da douta sentença*

*recorrida, por outra em que se julgue improcedente, por não provada a presente impugnação, com as legais consequências.*

A impugnante contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

*O Código do IRC criou um regime transitório relativamente aos exercícios de 1989 a 1993, estabelecendo uma redução da taxa geral prevista no art.º 69.º do Código, para as taxas estabelecidas nas alíneas a) e e) do n.º 1 do art.º 18.º do Decreto que aprovou o referido Código do IRC e só a partir de 01/01/94, os rendimentos das actividades agrícola, silvícola ou pecuária, das empresas tributadas em IRC, deixaram de estar sujeitas às taxas referidas no já citado art.º 18.º.*

*O artigo 46.º do Código do IRC permite a utilização dos prejuízos referentes a exercícios anteriores a 1993 inclusive, os quais estão abrangidos pelo Regime Especial mm redução de Taxa, determinado expressamente o n.º 4 do referido artigo que “no caso de o contribuinte Denodar de isento parcial e ou de redução de IRC os prejuízos fiscais sofridos nas respectivas explorações ou actividades não poderão ser deduzidos em cada exercício, dos lucros das restantes (sublinhados nossos).*

*Ficou provado que os prejuízos deduzidos pela recorrida foram originados pela mesma actividade que gerou os lucros de 1994 e 1995, a qual tem carácter continuado, gerando prejuízos e lucros e o próprio art.º 46.º, n.º 1 do Código do IRC consagra o princípio da solidariedade fiscal entre os diversos exercícios.*

*A recorrida não infringiu a referida disposição legal, antes sendo ILEGAL a liquidação efectuada por não respeitar a referida norma.*

*Deverá assim ser mantida a sentença no sentido de permitir à ora recorrida ser restituída do imposto indevidamente liquidado e pago, referente às notas de liquidação n.ºs 8310020892 e 8310021622, de 07 e 16 de Dezembro de 1999, respectivamente e relativas a IRC de 1994, no montante de Esc.: 1.740.882\$00, incluindo juros compensatórios de Esc. 717.246\$00 e IRC de 1995, no montante de Esc. 274.556\$00, incluindo juros compensatórios de Esc.: 87.704\$00, acrescido do pagamento de juros de mora que forem devidos à contribuinte, já que, como foi dito e considerado provado, a fim de não virem a ser recusadas certidões de inexistência de dividas fiscais, a recorrida pagou as dividas em causa através do Plano Mateus, por adesão extemporânea, de acordo com o Ofício Circulado n.º 60.008, de 09.04.99, da D.S.J.T.*

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

A) *A impugnante é uma sociedade comercial por quotas que se dedica à viticultura;*

B) *As declarações de IRC dos anos de 1994 e 1995 foram corrigidas pelos Serviços de Fiscalização;*

C) *Em 1999.11.15, no relatório elaborado pela Divisão de Tributação, o Director de Finanças exarou despacho:*

Concordo. Proceda-se conforme indicado e notifique-se o sujeito passivo (a fls. 10 dos autos);

D) *Deste relatório extracta-se: face aos elementos existentes nesta DDF, e em cumprimento do estipulado no artigo 46/1/2/3 do CIRC o S.P. praticou as seguintes irregularidades que vão ser objecto de correcção técnica: anos de 1994 e 1995: não pode utilizar quaisquer prejuízos referentes aos exercícios anteriores a 1993 inclusive, dado que estes estavam abrangidos pelo regime especial c/ redução de taxa. Ora, de acordo com o artigo 46/4 do CIRC prejuízos não podem ser utilizados*



em anos seguintes nos lucros tributáveis das restantes explorações da empresa... (a fls. 10 dos autos);

E) Foi emitido o documento de cobrança de n.º 1999 8310020892, relativo ao IRC de 1994, no montante de PTE 1.740.882\$00, com data limite de pagamento de 2000.01.20 (a fls. 7 dos autos);

F) Foi emitido o documento de cobrança n.º 1999 8310021622, relativo ao IRC de 1995, no montante de PTE 274.556\$00 (a fls. 8 dos autos);

G) Em 2000.01.19 a solicitou o pagamento do imposto em dívida ao abrigo dos artigos 4.º e 5.º do DL 124/96, de 10 de Agosto (a fls. 16 dos autos);

H) E em 2000.01.19 efectuou o pagamento do imposto em dívida com redução dos juros a 20% (a fls. 18 e 19 dos autos e que aqui se dão por reproduzidos);

I) A petição de impugnação deu entrada na Repartição de Finanças de Carregal do Sal em 2000.04.18.

3 – No art. 18.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, que aprovou o C.I.R.C., estabeleceu-se um regime especial transitório de tributação de rendimentos dos sujeitos passivos de IRC que exercessem, a título predominante, actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias cujos lucros se encontravam anteriormente sujeitos a imposto sobre a indústria agrícola.

Esse regime consubstanciava-se em serem aplicadas taxas de I.R.C. mais reduzidas do que a taxa geral, prevista no art. 69.º, relativamente aos exercícios de 1989 a 1993.

A administração tributária corrigiu as declarações de I.R.C. apresentadas pela impugnante relativas aos anos de 1994 e 1995, não considerando dedutíveis ao lucro tributável prejuízos sofridos pela impugnante em anos anteriores em actividades que beneficiaram de redução de taxa, por ter entendido que a sua consideração era proibida pelo n.º 4 do art. 46.º do C.I.R.C..

4 – O n.º 1 do art. 46.º do C.I.R.C., na redacção inicial, vigente em 1994 e 1995 (a que corresponde actualmente o n.º 5 do art. 47.º), estabelecia que «os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, serão deduzidos dos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco exercícios posteriores».

O n.º 4 do mesmo artigo estabelecia que «no caso de o contribuinte beneficiar de isenção parcial e ou de redução de IRC, os prejuízos fiscais sofridos nas respectivas explorações ou actividades não poderão ser deduzidos, em cada exercício, dos lucros tributáveis das restantes».

O que resulta do teor literal esta norma é que «em cada exercício», os prejuízos das explorações ou actividades que beneficiavam de isenção parcial ou redução de I.R.C. fossem «deduzidos (...) dos lucros tributáveis das restantes».

Assim, como resulta claramente daquela expressão «em cada exercício», esta norma tem aplicação em situações em que está em causa a relevância dos prejuízos fiscais sofridos nas explorações ou actividades no lucro tributável do respectivo exercício, visando proibir que esses prejuízos possam ser deduzidos no lucro tributável *das restantes* explorações ou actividades. Como é óbvio, se a proibição de dedução de prejuízos se reportasse ao lucro tributável de exercícios futuros não se incluiria aquela referência a «cada exercício» nem se conteria, na parte final, a expressão *aos lucros tributáveis das restantes* (no feminino, reportando-se às «explorações ou actividades»), mas sim «aos lucros

*tributáveis dos seguintes*» ou semelhante (mas sempre no masculino, reportando-se aos exercícios).

Por isso, não há o mínimo suporte textual para fazer assentar nesta norma uma proibição de reporte de prejuízos de «cada exercício» no lucro tributável de *outros exercícios*, sendo de concluir que o que se consagra é a autonomia entre as actividades e explorações beneficiadas e as não beneficiadas, para formação do lucro tributável de cada exercício.

Por outro lado, o argumento invocado pela Excelentíssima Representante da Fazenda Pública nas alegações do presente recurso jurisdicional, de que se pretendeu no n.º 4 do art. 46.º evitar que fosse concedido um duplo benefício ao contribuinte (redução de taxa e possibilidade de reporte de prejuízos), para além de não ter qualquer suporte legal, não procede, pois nos casos em que o contribuinte teve prejuízos nas actividades ou explorações que beneficiavam de isenção de taxa não teve qualquer benefício com a redução, pois não é devido I.R.C. relativo a prejuízos fiscais. Pelo contrário, o que deriva desta proibição, como é próprio de qualquer restrição dos direitos dos contribuintes, até é uma penalização para o contribuinte que exerce as actividades potencialmente beneficiadas, pois fica impedido de deduzir os prejuízos fiscais que nelas sofra no lucro tributável obtido, no mesmo exercício, em actividades ou explorações não beneficiadas, ao contrário do que sucederia se aquele benefício não fosse atribuído.

Assim, não resultando do referido n.º 4 do art. 46.º a proibição de dedução dos prejuízos sofridos nos anos anteriores a 1994 e 1995, aplica-se a regra do n.º 1 do mesmo artigo, que possibilita tal dedução.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Sem custas, por a Fazenda Pública estar isenta.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2005. — Jorge de Sousa (relator) — Pimenta do Vale — Vítor Meira.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2005.

Processo n.º 1555/03-30.

Recorrente: JSL — Gestão Imobiliária, S. A.

Recorridos: Fazenda Pública e Ministério Público.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

“JSL - Gestão Imobiliária, S.A.” veio requerer a clarificação e reforma do acórdão da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 17 de Novembro de 2004, invocando que não se tinha conhecido da prescrição do procedimento contra-ordenacional por si invocada em requerimento apresentado mas que não se encontrava nos autos.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do indeferimento do pedido.

Constata-se dos autos que:

1. Em 19.11.04 a recorrente apresentou neste Tribunal o requerimento - que agora consta de fls. 174 e 175 - no qual invocava a prescrição do procedimento contra-ordenacional;

2. Tendo o processo baixado à 1ª instância para diligências probatórias foi ordenada a remessa do requerimento para junção aos autos;

3. Por razões que se desconhecem - eventualmente por extravio - o requerimento não foi junto aos autos;

4. Regressado o processo a este Supremo Tribunal Administrativo foi aqui julgado, sem se ter em conta o requerido, por não constar do mesmo o dito requerimento.

Nos termos do artigo 669º n.º2 alínea b) pode qualquer das partes pedir a reforma da decisão quando do processo constem documentos ou elementos que impliquem decisão diversa da proferida e que não hajam sido tomados em consideração. Assim sendo, vejamos se ocorreu a prescrição do procedimento invocada.

Nos termos do artigo 35º n.º1 do CPT o procedimento por contra-ordenação fiscal prescreve no prazo de cinco anos a contar do momento da prática da infracção. O n.º2 deste mesmo artigo determina porém a suspensão do prazo de prescrição por motivo de instauração de processo gracioso ou judicial onde se discuta situação tributária de que dependa a qualificação da infracção.

Como se vê do probatório transcrito no acórdão proferido por este Supremo Tribunal Administrativo foi imputada à arguida uma contra-ordenação prevista e punida pelos artigos 26º n.º 1 do CIVA e 29º n.º 9 do RJIFNA cuja data de pagamento terminou em 30 de Maio de 1996, tendo a recorrente aderido ao plano de regularização de dívidas previsto no DL 124/96. Sendo de cinco anos, como dissemos, o prazo prescricional e sendo aplicável à situação o disposto no artigo 121º n.º 3, 1ª parte do Código Penal, temos que o prazo máximo para efeitos de prescrição será, ressalvado o tempo de suspensão, o período normal acrescido de metade, isto é, sete anos e meio. Não ocorrendo qualquer das causas de suspensão constata-se que tal prazo está já excedido, estando por isso prescrito o procedimento contra-ordenacional.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em, concedendo provimento ao pedido de reforma do acórdão de 17 de Novembro de 2004 apresentado pela recorrente, julgando extinto por prescrição o procedimento contra-ordenacional.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2005. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho.

## Acórdão de 26 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Citação edital. Requisitos. Execução fiscal.*

### Sumário:

*I — A citação edital para a execução fiscal do revertido não tem que ser acompanhada dos elementos próprios da liquidação, incluindo a fundamentação, e cópias do título executivo e do despacho de reversão.*

*II — A menor exigência feita pelo legislador relativamente ao conteúdo da citação nesta modalidade, por contraponto com a citação pessoal ou por via postal, tem a ver com a praticabilidade — não é possível fazer entrega ao citando do que quer que seja —, e a natureza da citação edital, que só tem lugar como último recurso, sendo uma citação formal e não real, além de que se concede ao citando uma dilação mais alargada, que lhe possibilita obter os elementos de que necessita junto dos serviços que procederam à citação.*

Processo n.º 29/05-30.

Recorrente: José Augusto da Costa Pinho e Maria Adelaide da Silva Costa.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

**1.1. JOSÉ AUGUSTO DA COSTA PINHO e MARIA ADELAIDE DA SILVA COSTA**, residentes no Picoto, Cucujães, recorrem da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a reclamação do despacho do Chefe do 2º Serviço de Finanças de Oliveira de Azeméis, o qual indeferiu a arguição de nulidade da sua citação para a execução e não reconheceu a invocada ilegalidade da penhora, tudo na execução fiscal que contra si foi mandada reverter, depois de inicialmente instaurada contra J. Pinho e Tomás, Lda., com sede na mesma localidade.

Formulam as seguintes conclusões:

«1ª

Da alínea G) dos factos provados da douda sentença recorrida verifica-se que a citação edital consistiu na afixação de uma nota indicativa do prazo para oposição, para pagamento em prestações ou dação em pagamento, nos termos legais.

2ª

Nela faltam elementos essenciais da liquidação da dívida, incluindo a fundamentação, cópia do título executivo e do despacho de reversão nos termos e para os efeitos do n.º 4 do art.º 22º da LGT e do art.º 190º, n.º 1, do CPPT;

3ª

Essa situação é susceptível de prejudicar a defesa dos recorrentes, pelo que se verifica uma nulidade processual insanável, nos termos do art.º 165º, n.º 1, a), do CPPT».

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, pela improcedência do seu único fundamento, já que a citação efectuada se mostra cumpridora das exigências legais que lhe respeitam.

1.4. O processo vem à conferência sem os vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2. A sentença recorrida estabeleceu a seguinte factualidade:

«A)

Com base nas certidões de relaxe n.ºs 16, 17, 15 e 18, respeitantes a IVA referente ao ano de 1995, que constituem fls. 2 a 5 destes autos, que aqui se dão por reproduzidas, foi instaurada contra a sociedade J. PINHO & TOMÁS, LDA., a execução fiscal n.º 3743-96/100052.7, na 2.ª Repartição de Finanças de Oliveira de Azeméis.

B)

Na sequência de notificação para o exercício do direito de audiência, vejo, Sérgio Miguel da Costa Pinho, em 19/04/2004, informar a fls. 49 dos autos o seguinte:

“Recebi os ofícios de V. Excia n.ºs 654 e 655, de 17.3.2004, dirigidos a José Augusto Costa Pinho e Maria Adelaide da Silva Costa, da Rua do Picôto, Cucujães.

Sou filho dos destinatários dos ofícios.

Cumpre-me informar V. Excia que não receberam a notificação nem irão recebê-la nos próximos meses, porquanto se encontram ausentes, no estrangeiro, na Tunísia, para onde emigraram, para trabalhar, por tempo incerto, não possuindo a respectiva morada.

Portanto, não podendo receber a notificação nem a ela responder ou defender-se, não pode ser considerada válida nem regularmente realizada.”

C)

Em 20/04/2004, foi proferido o despacho de reversão da execução fiscal a que se refere a alínea A), contra os responsáveis subsidiários, ora reclamantes, cfr. fls. 49 destes autos que aqui se dá por inteiramente reproduzido.

D)

Em 20/04/2004, foram expedidas cartas registadas com avisos de recepção aos reclamantes para citação dos responsáveis subsidiários, ora reclamantes, tendo tais cartas sido devolvidas com a anotação de “NÃO RECLAMADO”, cfr. fls. 50 e 51 destes autos que aqui se dá por inteiramente reproduzidas.

E)

Foram emitidos mandados para citação pessoal em 10/05/2004, que não foram cumpridos, tendo sido elaborada a certidão de diligências de fls. 56 que aqui se dá por reproduzida, realçando-se:

“Certifico que, das diligências efectuadas, a fim de dar cumprimento aos mandados de citação, que antecedem, verifiquei não podê-lo cumprir, em virtude dos executados se encontrarem ausentes na Tunísia, confirmando-se a informação prestada no processo a fls. 48 pelo filho dos mesmos.”

F)

Pelo auto de penhora, que constitui fls. 58 destes autos que aqui se dá por inteiramente reproduzido, de 25/06/2004, foi penhorado o “prédio destinado à habitação composto por cave e r/c sendo (...) sito na Rua do Picôto, lugar do Picôto, Vila de Cucujães, inscrito na matriz predial urbana

da freguesia da Vila de Cucujães, deste concelho, em nome do executado, sob o artigo 5040, com o valor patrimonial de 60.750,00 €(...)

G)

Em 28/06/2004, foram emitidos e afixados editais para citação dos ora reclamantes, cfr. fls. 59 e 60 que aqui se dão por inteiramente reproduzidas e donde se destaca:

«... executado **por reversão** nos termos do art. 23.º da LGT a do art. 160.º do CPPT, na qualidade de responsável subsidiário(a), em que é devedora J. Pinho & Tomas, L.da, com sede no lugar do Picôto, Vila de Cucujães, contribuinte no 500146446, para no prazo de sessenta e cinco dias, contados a partir da data da afixação do edital, sendo trinta e cinco dias de dilação (30+5) e trinta dias de prazo, para pagar na Tesouraria da Fazenda Pública junto do Serviço de Finanças de Oliveira de Azeméis 2º, com guias que deve pedir na mesma a quantia de 19.441,14 €(dezanove mil quatrocentos e quarenta e um euros e catorze cêntimos) ficando ciente de que se o pagamento se verificar no prazo acima referido não lhe serão exigidos juros de mora nem custas.

Mais fica citado de que no mesmo prazo poderá querendo, deduzir OPOSIÇÃO, requerer PAGAMENTO EM PRESTAÇÕES (\*) ou DA-ÇAO EM PAGAMENTO.

Findo aquele prazo sem que tenha sido efectuado o pagamento da quantia exequenda, para além de perder o benefício dos JUROS DE MORA e CUSTAS a execução prosseguirá os seus termos legais designadamente a penhora de bens a mais diligências previstas no referido Código, penhora esta efectuada em 24.06.2004, do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo 5040, da freguesia da Vila de Cucujães.

Informa-se ainda que, nos termos do n.º 4 do artigo 22.º da LGT, a contar da data da citação, poderá apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial com base nos fundamentos previstos no art. 99.º e prazos estabelecidos nos arts. 70.º e 102.º do CPPT.

Poderá obter os esclarecimentos que achar necessários, junto daquele Serviço de Finanças.

E para constar se passou o presente edital que vai ser afixado nos lugares designados pela lei.

Vila de Cucujães, 28 de Junho de 2004.»

H)

Em 02/08/2004, foi apresentada reclamação junto do Serviço de Finanças de Oliveira de Azeméis, cfr. fls. 81 e 82 destes autos que aqui se dá por inteiramente reproduzida.

I)

Sobre a reclamação recaiu o despacho do Chefe do 2.º Serviço de Finanças de Oliveira de Azeméis, ora sob reclamação, do seguinte teor (fls. 83 e 84):

«RELATÓRIO

José Augusto Costa Pinho e esposa Maria Adelaide da Silva Costa, vêm arguir a:

a) - Nulidade insanável no processo de execução fiscal n.º 3743-96/100052.7, nos termos da alínea a) n.º 1 do artigo 165º do

Código de Procedimento e de Processo Tributário – A falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado;

b) - a ilegalidade da penhora levada a efeito em 25 de Junho de 2004, em consequência da ilegalidade de citação em causa e por inobservância do n.º 1 do artigo 29º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; e

– Em consequência a suspensão da execução em referência.

1- Alega para o efeito fundamentalmente o seguinte:

1.1 - Foi utilizada a citação edital, em vez de tentar a citação pessoal, como é norma;

1.2 - A citação deve conter elementos essenciais da liquidação da dívida;

1.3 - Não foram entregues aos reclamantes esses elementos, cópia do título executivo nem do despacho de reversão;

1.4 - Foi afixada uma nota com a indicação do prazo para oposição, pagamento em prestações ou dação em pagamento nos termos legais;

- Quanto à ilegalidade da penhora alega:

1.5 - Foi efectuada em data anterior à do édito;

1.6 - A penhora é ilegal porque devia ter começado pelos bens móveis dos reclamantes e não pelo imóvel;

- Quanto ao efeito suspensivo alega:

1.7- A venda do imóvel pode causar prejuízo irreparável aos reclamantes porque se fundamenta na ilegalidade e ou inadmissibilidade da penhora».

Visto que nada obsta, cumpre-me decidir:

#### FUNDAMENTAÇÃO

##### 2 - DE FACTO

2.1 - Os reclamantes apresentaram em 2 do mês em curso um pedido declamatório para suspensão e deferimento do mesmo;

##### 3 - DE DIREITO

3.1 - O n.º 2 do artigo 35.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, define o que é a citação, dizendo: - citação é o acto destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada;

3.2 - No artigo 189º do citado código, vêm elencados os efeitos e funções das citações e o seu n.º 1 diz – a citação comunicará ao devedor os prazos para oposição à execução para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento;

3.3 - O artigo 195º do Código de Processo Civil aplicável ex-vi da alínea c) do artigo 2.º do C.P.P.T., diz-nos quando há falta de citação;

3.4 - Artigo 192.º do C.P.P.T., temos duas modalidades de citação pessoal e edital e pela sistematização das normas deste artigo, só se pode utilizar a citação edital quando não for possível de todo a citação pessoal;

3.5 - Pelos elementos juntos aos autos, verifica-se que as notificações foram recebidas pelo seu filho – doc. Pág. 48 - informando os Serviços por comunicação que não foi dado conhecimento aos reclamantes por se encontrarem ausentes no estrangeiro, na Tunísia, por tempo incerto, não possuindo a respectiva morada;

3.6 - Exarado o despacho de reversão, contra responsáveis subsidiários — os reclamantes — foram notificados pessoalmente por carta registada com aviso de recepção e cujas cartas não foram reclamadas, conforme anotação do distribuidor dos Serviços Postais, em 2004.05,06;

3.7 - Em consequência, em 2004.05.28, foi tentado contacto pessoal com os reclamantes, responsáveis subsidiários por reversão, mais uma vez impossível a concretização citação pessoal, pois ainda se encontravam no estrangeiro, em morada incerta;

3.8 - Em 2004.06.25, foi emitido mandado de penhora em bens pertencente reclamantes;

3.9 - Nesta data foi elaborado o auto de penhora do imóvel que é referido na reclamação e não foi possível contactar pessoalmente os executados no sentido de os notificar, pois ainda se encontravam na Tunísia em parte incerta;

3.10 - A falta de citação não é obstáculo à realização da penhora dos bens do executado e se continuar a não ser conhecida a sua residência, haverá lugar a citação edital (n.º 7 do artigo 192º do C.P.P.T.);

3.11 - Percorrido este caminho processual, estamos em condições de afirmar que não se verifica falta de citação nos termos das alíneas c) e e) do artigo 195º do Código de Processo Civil, assim como não se verifica nulidade de citação, pois nos termos do n.º 4 do Código de Processo Civil, a arguição só é atendida se a falta cometida puder prejudicar a defesa do citado: no presente caso, os executados — reclamantes — apresentaram em sua defesa conjuntamente com a reclamação em decisão, um processo judicial de oposição e conforme o referido nos números anteriores o procedimento da citação não se encontra eivada de qualquer irregular pois no caso de citação edital, dos éditos devem constar designadamente: - o prazo de pagamento e de oposição:

- No pedido de apoio judiciário dos reclamantes junto à oposição, que apresentaram assinados pelo seu filho Sérgio em 2004.07.28, na qualidade de gestor negócios, declara que os seus pais se encontram no estrangeiro, não indica morada nem a data do seu regresso.

##### - Ilegalidade da Penhora

4- Concretamente a penhora deve começar pelos bens móveis, n.º 1 do artigo 219.0 do

##### C.P.P.T.

Os reclamantes no ponto 10 da reclamação só refere a bens móveis dizendo (recheio da sua residência, o imóvel penhorado)».

Nos termos do n.º 3 do artigo 219º do C.P.P.T., se o executado não proceder à sua indicação, como se verifica, presume-se pela sua inexistência, mas como seria possível a penhora de bens móveis se os reclamantes executados se encontravam no estrangeiro em parte incerta e não havendo informação sobre a data certa do seu regresso a casa?

Nestes termos a penhora não sofre qualquer ilegalidade.

##### Efeito suspensivo

5- A suspensão da execução fiscal é proibida, excepto nas normas e termos prescritos no C.P.P.T. e em Lei especial, ora os motivos alegados reclamantes não são pressupostos prescritos a aceitar com vista à suspensão execução.

##### DECISAO

Destarte, indefiro o presente pedido no seu todo, pois não se verifica falta ou nulidade da citação edital, pois ela produziu um dos seus efeitos — foi aprese defesa opondo-se à execução considerando o prazo constante do edital, penhora não sofre qualquer ilegalidade e os pressupostos reclamados para a suspensão do processo executivo não podem ser aceites legalmente para este objectivo.

Notifique-se os reclamantes, indicando das possibilidades de reclamar ou recorrer da decisão»

J)

Em 26/08/2004, foi apresentada a presente reclamação no 2.º serviço de Finanças da Oliveira de Azeméis, cfr. carimbo apostado a fls. 77».

3.1. A única questão a decidir no presente recurso jurisdicional é a de saber quais os requisitos exigíveis a uma citação de executados por reversão feita mediante editais afixados em 28 de Junho de 2004.

Os recorrentes defendem que tal citação é nula se não contiver «a fundamentação, cópia do título executivo e do despacho de reversão», assentando a sua discordância nas disposições dos artigos 22º nº 4 da Lei Geral Tributária (LGT) e 190º nº 1 e 165º nº 1 alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Ao invés, a sentença recorrida, porque os editais eram do teor que consta na alínea G) da matéria de facto fixada, houve-os por legais. O mesmo entendimento é perflhado pelo Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal.

3.2. Não se insurgem os recorrentes contra a opção feita para a sua citação pela via edital. Consideram é que, não obstante a adequação ao caso dessa forma, a citação devia incluir «a fundamentação, cópia do título executivo e do despacho de reversão».

Embora a citação tenha por fim dar ao executado conhecimento da instauração da execução (cfr. o nº 2 do artigo 35º do CPPT), devendo comunicar «ao devedor os prazos para oposição à execução e para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento», o certo é que não há uma única modalidade de citação, e que não são as mesmas as exigências legais relativamente a cada uma dessas modalidades.

Seja qual for a modalidade, sempre a citação «comunicará ao devedor os prazos para execução à execução e para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento» – artigo 189º nº 1 do CPPT.

Na citação pessoal ou por via postal – que, merecendo a preferência do legislador, constituem regra, e em que o citando é pessoalmente contactado, ou recebe uma comunicação postal pessoal –, exige a lei que ela seja «acompanhada de cópia do título executivo e da nota indicativa do prazo para oposição, para pagamento em prestações ou dação em pagamento» – artigos 190º nº 1 e 191º nº 1 do CPPT.

A citação pela via edital obedece apenas aos termos do disposto no artigo 12º do CPPT – vd. o seu nº 2, parte final.

Os éditos devem conter «conforme o caso, a natureza dos bens penhorados, o prazo do pagamento e de oposição e a data e o local designados para a venda» – nº 6 do artigo 192º do CPPT.

Não exige a lei que na citação edital se incluam «a fundamentação, cópia do título executivo e do despacho de reversão», contra o que pretendem os recorrentes.

E a razão parece cristalina: a citação edital é, como se disse, uma citação de recurso, que não implica, antes exclui, qualquer contacto pessoal ou postal com o citando, em que se lhe possa entregar ou enviar cópia do que quer que seja.

Aquando da citação edital, está estabelecido que a residência do citando é desconhecida, ou que se acha em parte incerta, ou que não é encontrado pelo distribuidor postal – artigo 192º nº 2 do CPPT.

Por isso, e só por isso – ou seja, perante a verificada impossibilidade de um contacto pessoal ou postal –, o legislador prescinde da citação por mandado a cumprir por um funcionário ou por via postal.

Mas, se o citando se acha em local desconhecido ou incerto, ou não mantém contacto na sua residência conhecida; se não pôde ser encontrado pelo distribuidor postal ou pelo funcionário da Administração Fiscal – então, a afixação de editais «no órgão da execução fiscal da área da última residência» e «à porta da última residência (...) do citando» (aonde, entretanto, se sabe que ou não reside, ou não é contactável), não constitui uma citação *real*, mas meramente *formal*; pouco mais será do que uma formalidade cautelar, consubstanciando uma tentativa última de fazer chegar ao seu conhecimento, porventura, indirectamente, a existência de uma execução contra si, mas sem qualquer garantia – e, diríamos, em regra, com escassa esperança – de que tal aconteça. A não ser naqueles casos em que o citando, procurando furtar-se à citação, tenha, arditosamente, feito crer que já não reside no local conhecido, nem noutro também sabido, ou que não é nele contactável.

Esta a razão por que a citação edital não tem um conteúdo tão completo quanto a pessoal ou postal.

Ao que acresce que, sendo a citação edital de natureza pública – isto é, acessível a quem quer que seja que leia os editais e/ou anúncios, e não apenas ao citando – o legislador terá preferido evitar a divulgação pública da situação do citando para além do estritamente necessário, com o que poderia, até, sair ofendida a reserva da intimidade da sua vida privada.

Por último, na citação edital é fixada uma dilação de 30 dias – artigo 252º-A nº 3 do Código de Processo Civil –, superior à concedida, em regra, nas modalidades de citação pessoal e postal – artigo 252º-A nºs. 1 e 2 do mesmo diploma –, o que dá ao citando, após o conhecimento que tenha da citação, o tempo bastante para se dirigir ao órgão dela emitente, para lhe serem facultados ou prestados os elementos ou esclarecimentos omissos nos editais e anúncios.

Em consequência, não faltam, na citação dos recorrentes, elementos essenciais que dela devessem constar, nem o modo como foi efectuada essa citação é susceptível de prejudicar a sua defesa.

Improcedem, pois, as conclusões das alegações do recurso.

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

Custas a cargo dos recorrentes, com 1/6 e procuradoria.

Lisboa, 26 de Janeiro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 26 de Janeiro de 2005.

**Assunto:**

*Recurso jurisdicional de sentença de Tribunal Administrativo e Fiscal directamente interposto para o Supremo Tribunal Administrativo. Matéria exclusivamente de Direito. Competência do Supremo Tribunal Administrativo.*

**Sumário:**

*Não versa exclusivamente matéria de direito e, por isso, não é o Supremo Tribunal Administrativo competente para o apreciar, o recurso jurisdicional directamente interposto de sentença de um tribunal administrativo e fiscal em cujas conclusões das alegações é afirmada a ilegalidade de uma notificação cujo teor não foi assente por essa sentença, e se pede a realização de uma diligência instrutória tendente a confirmar a existência de uma delegação de poderes sobre a qual é omissa a mesma sentença.*

Processo n.º 859/04-30.

Recorrente: PROGARCIA — Comércio e Pecuária, L.<sup>da</sup>

Recorrido: subdirector-geral dos Impostos.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

1.1. **PROGARCIA – COMÉRCIO E PECUÁRIA, LDA.**, com sede em Moscavide, Loures, recorre jurisdicionalmente da sentença do Mm.º Juiz da 1ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente o recurso contencioso interposto do despacho do **SUB-DIRECTOR-GERAL DOS IMPOSTOS** que, proferido no uso de poderes subdelegados, indeferiu o recurso hierárquico relativo a liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRC) respeitante ao ano de 1997.

Formula as seguintes conclusões:

«I Do que ficou expendido nos pontos precedentes, torna-se forçoso concluir que o ofício da Administração Tributária, junto com documento n.º 1, consubstancia uma notificação nula. Na verdade, não foi efectuada de acordo com prescrito no n.º 2, do art.º 36º do CPPT, por falta de indicação dos meios de defesa que assistiam à Recorrente.

II Com efeito, da referida notificação consta: “*Mais se informa que poderá, querendo, recorrer daquela decisão, atento o disposto no n.º 2 do art.º 76º do Código de Procedimento Tributário, no prazo de 2 meses, a contar da data de assinatura do aviso de recepção, para o Tribunal Tributário de 1ª Instância, nos termos da alínea e) do n.º 1, do art.º 62º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e art.º 28º da Lei do Processo dos tribunais administrativos.*”

III Tendo a Recorrente, procedido em conformidade com a citada notificação e, nessa medida, apresentado o competente recurso contencioso. Contudo, entendeu, no entanto, o Mm.º Juiz *a quo* que atento o art.º 97º n.º 1, alínea p) do C.P.P. T e art.º 101º n.º 1, alínea j) da LGT, o recurso contencioso não é o meio próprio para atacar a legalidade da liquidação, mas sim a impugnação judicial, cfr. art. 99 e ss. do CPPT, porquanto a discussão trazida a juízo implica a discussão dessa legalidade.

IV Actuando a Administração Tributária, pois, em clara violação do Princípio da Colaboração e Cooperação previsto no art.º 57º da LGT e art.º 7º do CPA, comportando, por isso, a anulabilidade do atinente acto tributário, atentando, a AT, designadamente contra o disposto no art.º 99º do CPPT, art.ºs 9º e 95º da LGT, com referência aos art.ºs 20º e 268º n.º 4, da Constituição da República Portuguesa.

V Acrescente-se ainda que, cremos que, *in casu*, a Administração Tributária, concretamente o Exmo Senhor Subdirector-Geral dos Impostos e

o Exmo Senhor Director de Finanças Adjunto cometeram um acto ilegal, cada. Pois, actuando o primeiro em subdelegação de competências, e o segundo em delegação de competências.

VII Atento o disposto no art.º 37º do CPA “*no acto de delegação ou subdelegação, deve o órgão delegante ou subdelegante especificar os poderes que são delegados ou subdelegados ou quais os actos que o delegado ou subdelegado pode praticar*” é obrigatória a publicação de tais actos no Diário da República, sob pena de o acto estar afectado do vício de incompetência, susceptível de levar à sua anulação (art.ºs 99º, alínea b), do CPPT e 135º do CPA ou à declaração da sua nulidade, nos casos das alíneas a) e b) do art.º 133º do CPA.

VIII Termos em que, consideramos absolutamente necessário para a boa decisão da causa e para que V. Exas. Venerandos Conselheiros possam aferir da bondade do alegado, deva ser ordenada a junção aos autos, pela Administração Tributária, dos Diários da República onde conste a publicação de tais actos, o que se requer. Na verdade,

IX Entendemos que, a verificar-se, como cremos ser possível, a falta da publicação da subdelegação e delegação de poderes para a prática de tais actos, a notificação é nula, atento o n.º 8, do art.º 39º do CPPT.

X Acrescendo que, dispõe o art.º 76º n.º 2 do CPPT: “*A decisão sobre o recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto.*”

XI Sendo que, a Impugnação contenciosa dos actos administrativos proferidos em recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade do acto de liquidação, é feita através do processo de impugnação judicial, cfr. art.º 97º, n.º 1, d) do CPPT, nos termos do art.º 99º e ss., também do CPPT.

XII Podendo, atento o teor da alínea e), do n.º 1, do art.º 102º do CPPT, a respectiva impugnação ser deduzida no prazo de 90 dias a contar da notificação da decisão expressa de indeferimento.

XIII Com efeito, sob pena de se frustrarem as legítimas expectativas que os interessados pudessem ter na disponibilidade do prazo de 90 dias, seria duvidosa a constitucionalidade, atentos os art.º 20º n.º 1 e 268º n.º 4 da CRP, de uma norma que sob a camuflagem de outra em que se prevê de forma explícita um prazo geral mais longo para deduzir impugnação judicial, contivesse um prazo de preclusão especial mais curto, com cuja aplicação os interessados não pudessem razoavelmente contar.

XIV Pelo que, nos termos do art.º 97º da LGT o Mmo Juiz a quo deveria ter ordenado a correcção do processo, isto é convalidado o recurso hierárquico em impugnação judicial, porquanto não estava caducada a possibilidade de recurso à via judicial (Neste sentido, os Acórdãos desse Venerando Tribunal proferidos no processo 00567/03, em 21/10/2003; no processo 025197, em 18/10/2000; e o processo 0744/02, em 30/10/2002)».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, não sendo este o Tribunal competente para o apreciar.

1.4. Notificada deste parecer, a recorrente defende que o Tribunal é competente para conhecer do recurso, por «estarmos exclusivamente perante matéria de direito, pois trata-se de saber se em face da Lei, se a notificação é válida, e no caso de tal notificação ser válida, saber se

estão reunidos os pressupostos da convalidação – da aplicação de normas jurídicas a factos concretos, portanto!».

1.5. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

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

A questão deve apreciar-se prioritariamente face ao disposto nos artigos 16<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 13<sup>o</sup> do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) aprovado pela lei n<sup>o</sup> 15/2002, de 22 de Fevereiro (anteriormente, artigo 3<sup>o</sup> da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA)).

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

Ora, como aponta o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto, «o Mm<sup>o</sup>. Juiz *a quo* não fez o julgamento da matéria de facto: não fixou, sequer, o teor do acto recorrido, que era o mínimo necessário para decidir sobre saber se ao caso cabia impugnação judicial e não recurso contencioso».

Foi perante uma sentença sem quaisquer factos que a recorrente alegou no presente recurso jurisdicional, dizendo em seu desabono, no essencial, que é inválida a notificação que lhe foi feita do despacho do director de finanças adjunto indeferindo o recurso hierárquico por si interposto do acto que desatendera a anterior reclamação graciosa contra o acto de liquidação.

E, para demonstrar a invalidade da notificação a que se refere, juntou às alegações de recurso um documento que faz fls. 380 do processo e que se apresenta como fotocópia de um officio emanado da Direcção de Finanças de Lisboa.

A invalidade da notificação resulta, para a recorrente, «da falta de indicação dos meios de defesa que assistiam à Recorrente» (conclusão II), e de se verificar, hipoteticamente («como cremos ser possível»), «a falta da publicação da subdelegação e delegação de poderes para a prática de tais actos»; por isso, a recorrente pretende ser «absolutamente necessário», e requer, «a junção aos autos, pela Administração Tributária, dos Diários da República onde conste a publicação de tais actos» (conclusões VIII e IX).

É neste quadro que o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto afirma que o recurso se não funda, exclusivamente, em matéria de direito, e que a recorrente defende que não se baseia em outra coisa.

2.2. Ajuizamos que a razão assiste ao Ministério Público:

Para obter o efeito jurídico que persegue com o presente recurso jurisdicional, a recorrente pretende convencer o tribunal que o há-de apreciar de que é inválida a notificação que lhe foi feita do despacho do director de finanças adjunto indeferindo o recurso hierárquico por

si interposto do acto que desatendera a anterior reclamação graciosa contra o acto de liquidação.

Tal invalidade é retirada do facto de essa notificação não conter a indicação dos meios de defesa.

Ao que acresce que a recorrente questiona a existência da delegação de competências invocada naquele despacho, requerendo, até, a este propósito, que o tribunal de recurso proceda a uma diligência instrutória, convidando a Administração Fiscal a comprovar aquela existência.

Ora, este Tribunal não dispõe, porque tal não foi estabelecido pela instância, do teor do acto de notificação, o qual, aliás, não é, sequer, referido na decisão impugnada.

Nem se diga que a notificação mencionada pela recorrente é conforme o que consta de fls. 380: o documento que aí se encontra é uma fotocópia simples, junta pela recorrente, só, com as suas alegações no presente recurso jurisdicional, não sendo, pelo exposto, um documento autêntico, dotado de força probatória plena; e não foi sujeito a contraditório, nem objecto de qualquer juízo de apreciação probatória.

Como assim, ao tribunal que deva apreciar o recurso é pedido, desde logo, que estabeleça o teor da notificação invocada pela recorrente; sem isso, não pode apreciar as questões que a recorrente coloca no recurso. Além disso, é-lhe solicitado que averigue e fixe se existe a delegação de competência já aludida.

O recurso não versa, deste modo, exclusivamente, questões de direito.

E, estando em causa, também, matéria de facto, este não é o Tribunal competente para o apreciar, em termos das disposições legais acima apontadas.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em declarar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por ser competente o Tribunal Central Administrativo Sul.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se em €120 (cento e vinte EUR) a taxa de justiça, com metade de procuradoria.

Lisboa, 26 de Janeiro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 26 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*IRC. Custos. Publicidade. Fábrica da igreja paroquial.*

### Sumário:

*Deve ser considerada como custo, nos termos do disposto no artigo 23.º, n.º 1, alínea b) do CIRC e como tal dedutível ao lucro tributável, a quantia entregue a uma fábrica da igreja Paroquial a título de publicidade, desde que esta a tivesse exercido, suportando o contribuinte aquele custo, na medida em que não há qualquer disposição legal que impeça essa instituição religiosa de exercer tal actividade e a mesma não é incompatível com o seu escopo principal.*

Processo n.º 937/04-30.  
 Recorrente: Sociedade Imobiliária de São Romão L.ª  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Sociedade Imobiliária de S. Romão, Lda., com sede na Rua do Horizonte, Seixal, S. Romão do Coronado, Trofa, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o indeferimento expresso de reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IRC dos anos de 1995 e 1996, no valor global de 2.322.040\$00, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. Em face da matéria de facto dada como provada vislumbramos que o que está em causa neste processo é saber se as quantias entregues pela aqui Impugnante à Fábrica da Igreja Paroquial da Freguesia de S. Romão do Coronado, podem ou não ser considerados como custos para efeitos fiscais nos termos do Art.º 23º do CIRC.

2. A sentença recorrida entendeu que a quantia de Esc. 4.800.000\$00 que a Impugnante inscreveu como custos de publicidade nos exercícios de 1995 e 1996 deveriam ser desconsiderados como custos já que «a publicidade realizada a favor da impugnante, como actividade comercialmente remunerada, não constitui, de todo, um objectivo a prosseguir por uma «fábrica de igreja», pois contende com a natureza altruísta que a esta caracteriza e com o regime jurídico a que está adstrita, seja por força do direito canónico, seja em virtude do disposto no Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social».

3. Conclui a sentença recorrida que «o argumento fundamental da AF para desconsiderar os custos com a publicidade e assim ter procedido às liquidações adicionais, foi precisamente o «tipo de entidade em questão, incompatível com o exercício de qualquer tipo de publicidade» (...).»

4. Salvo melhor opinião esta argumentação parte de uma premissa errada na abordagem do conceito de custos fiscalmente aceites estatuído no art.º 23º do CIRC.

5. Do corpo do citado art.º 23º do CIRC resulta que «Consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.».

6. Ora, quer a AF quer a sentença recorrida analisaram a questão do custo suportado pela Impugnante não na óptica contabilística-financeira das contas apresentadas pela mesma nos exercícios de 1995 e 1996, mas indo buscar razões à natureza jurídica da entidade a quem a impugnante liquidou a quantia de Esc. 4.800.000\$00.

7. O que não nos parece correcto já que temos que atentar no seguinte: nos termos do art.º 17º do CIRC uma das componentes do lucro tributável é o resultado líquido do exercício expresso na contabilidade, sendo este resultado uma síntese de elementos positivos (proveitos ou ganhos) e elementos negativos (perdas ou custos).

8. É precisamente para definir os elementos negativos que o art.º 23º do CIRC enuncia a título exemplificativo, as situações que os podem integrar consagrando um critério geral definidor face ao qual se considerarão como custos ou perdas aqueles que comprovadamente sejam

indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da respectiva fonte produtora.

9. O IRC visa tributar o lucro da organização, o acréscimo patrimonial experimentado durante o período tributário (art.º 17 n.º 1 e art.º 3º n.º 1 a) e n.º 2 do CIRC), pelo que custos fiscais, em regra, são os gastos derivados da actividade da empresa que apresentem uma conexão fáctica ou económica com a organização, que não consubstanciem uma diminuição patrimonial: só não cobram relevo fiscal os custos registados na parcela da actividade empresarial mas a ela alheios.

10. Em suma, **a relevância fiscal de um custo depende da prova da sua necessidade, adequação, normalidade ou da produção do resultado (ligado a um negócio lucrativo)**, sendo que a falta dessas características poderá gerar a dúvida sobre se a causação é empresarial ou privada.

11. No caso aqui em análise temos que **está cabalmente provado pela própria Administração Fiscal que a aqui reclamante pagou à Fábrica da Igreja Paroquial da Freguesia da S. Romão do Coronado, a título de publicidade, a quantia total de Esc. 4 680 000\$00 que reportou como custo nos seus exercícios fiscais de 1995 e 1996.**

12. Pelo que a Administração Fiscal reconhece que a reclamante liquidou aquela quantia à Fábrica da Igreja de S. Romão do Coronado, pois não alega uma eventual simulação nesta transacção; e por outro lado, reconhece igualmente que tal quantia foi liquidada a título de publicidade e não com outro qualquer fim (como donativo ou liberalidade).

13. A AF não põe em causa a existência do custo, alegando apenas que a entidade que prestou a publicidade não poderia exercer tal actividade....

14. Ora se é assim cabia à Administração Fiscal o onus da prova de que não houve efectividade dos custos de publicidade evidenciados contabilisticamente, nem da sua não conexão e indispensabilidade com o desenvolvimento da actividade económica da impugnante.

15. É que a «pedra de toque da noção de custo para efeitos fiscais consiste em saber se, perante uma despesa, esta é ou não indispensável para a realização dos ganhos ou proveitos sobre que recai a tributação» – Acórdão do TCA de 20 de Março de 2001 no Processo 3669/00.

16. E da matéria constante dos autos dúvidas não há de que a aqui Impugnante suportou um custo efectivo com publicidade, sendo certo que a sentença recorrida entende que a entidade que serviu como veículo de promoção da actividade da Impugnante não poderia exercer essa actividade. **Mas o facto é que a exerceu e que a Impugnante suportou um custo de Esc. 4.800.000\$00!**

17. Sendo certo que nunca a AF fundamentou concretamente a razão da desconsideração dos custos, limitando-se a referir que era «o tipo de entidade em questão, incompatível com o exercício de qualquer tipo de publicidade».

18. E aqui também não concordamos com a sentença recorrida já que inexistente de facto fundamentação pois a este respeito prescreve por sua vez o n.º 3 do Art.º 268 da CRP que «Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos».

19. O sentido de tal normativo, visa propiciar ao cidadão o conhecimento das razões justificativas do acto, razões estas que hão-de, em



consequência, se traduzir numa exposição dos pressupostos de facto e de direito com base nos quais são estatuídos os efeitos jurídicos em que se traduz o acto administrativo-tributário, que sejam aptas a propiciar ao contribuinte uma consistente e consciente opção de decisão sobre a sua aceitação ou impugnação administrativa ou judicial.

20. E num Estado de Direito, a fundamentação é um elemento estrutural do acto administrativo, não havendo acto juridicamente válido sem ela.

21. Nas palavras de Vieira de Andrade in «Dever de fundamentação expressa dos actos administrativos», 1991, Págs. 30, a decisão de um acto administrativo tem de reflectir «*necessariamente a história racional da decisão: é a representação externa de um procedimento interior, não só volitivo mas também intelectual, da responsabilidade do órgão competente para a decisão em que se apresenta a razão de ser do acto*».

**22. Logo não cabe nas exigências do nosso ordenamento legislativo uma fundamentação legal com elementos ou juízos implícitos de uma decisão.**

23. Ou seja, essa fundamentação tem de traduzir-se numa declaração formal, externa e explícita, isto é, que seja revelada por uma manifestação exterior consubstanciada num discurso de autoria expresso em texto, nas palavras de Vieira de Andrade «*não bastando que resulte implicitamente da actuação administrativa*».

24. Exige-se assim que a fundamentação seja clara, suficiente e congruente, embora o conteúdo de uma fundamentação suficiente varie de acordo com várias circunstâncias concretas, entre as quais avultam as do tipo e natureza do acto, as da participação, e sua extensão, ou não participação dos interessados no procedimento anterior conducente à decisão, podendo a mesma ser efectuada *in corporis acto* ou por *remissionem*.

25. Essencial é que o discurso contextual, expresso e externado pelo autor do acto dê a conhecer ao seu destinatário normal ou razoável colocado perante as aludidas circunstâncias, todo o percurso da apreensão e valoração dos pressupostos de facto e de direito (razões de facto e de direito) que foram a sua motivação orgânica.

26. O que fácil é concluir não aconteceu na presente situação, pelo que sempre a liquidação teria que ser anulada devido à sua manifesta falta de fundamentação.

27. Violou assim a sentença recorrida o vertido nos artigos 23º do CIRC e 268º n.º 3 da CRP.

A Fazenda Público não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que “tendo em conta o julgado – que se limita a decidir que não ocorre a alegada falta de fundamentação do acto tributário – apenas são de considerar as conclusões nºs 17 e segs. das alegações de recurso, já que as restantes dizem respeito a questão que o juiz “a quo” não decidiu.

E na parte que interessa, o julgado é de confirmar porque o acto tributário mostra-se suficientemente fundamentado (e da petição inicial e das alegações de recurso decorre, cristalinamente, que a contribuinte compreendeu a fundamentação), não importando, para aferir dessa suficiência, se a fundamentação está certa ou errada”.

Para concluir que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1.º- Em 27 de Abril de 2001 foi proferido o despacho que indeferiu a reclamação apresentada pela ora impugnante (cfr. fls. 24 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

2.º- Em 9 de Maio de 2001 foi expedida uma carta com a notificação do despacho aludido no ponto supra (cfr. fls. 23 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

3.º- Em 8 de Janeiro de 1999, pelo Serviço de Fiscalização Tributária, foi elaborado o “Mapa de Apuramento Mod. DC-22” para o IRC do exercício de 1995 da impugnante, onde consta a seguinte passagem: «*Contabilizou nos exercícios de 1995 e 1996, na conta “POC...Publicidade e propaganda” o montante de 2 340 000\$00... relativo a publicidade efectuada na Fábrica da Igreja Paroquial da Freguesia de S. Romão do Coronado.*»

*Face ao tipo de entidade em questão, incompatível com o exercício de qualquer tipo de publicidade, o montante indicado não é considerado como custo para efeitos fiscais nos termos do disposto no artigo 23.º do Código do IRC.»* (cfr. fls. 7 a 9 dos autos, incluindo o verso desta última);

4.º- Em 22 de Fevereiro de 1999 a AF elaborou a notificação à impugnante dos fundamentos das correcções efectuadas em sede do IRC para o exercício de 1995 (cfr. fls. 6 dos autos);

5.º- Em 8 de Janeiro de 1999, pelo Serviço de Fiscalização Tributária, foi elaborado o “Mapa de Apuramento Mod. DC-22” para o IRC do exercício de 1996 da impugnante, onde consta a seguinte passagem: «*Contabilizou nos exercícios de 1995 e 1996, na conta “POC...Publicidade e propaganda” os montantes de 2.340.000\$00...relativos a publicidade efectuada na Fábrica da Igreja Paroquial da Freguesia de S. Romão do Coronado.*»

*Face ao tipo de entidade em questão, incompatível com o exercício de qualquer tipo de publicidade, o montante indicado não é considerado como custo para efeitos fiscais nos termos do disposto no artigo 23.º do Código do IRC.*

*Consequentemente, no exercício de 1996, o sujeito passivo não pode beneficiar da dedução do prejuízo fiscal declarado relativo a 1995 (...).»* (cfr. fls. 11 a 13 e folha posterior não numerada, todas dos autos);

6.º- Em 22 de Fevereiro de 1999 a AF elaborou a notificação à impugnante dos fundamentos das correcções efectuadas em sede do IRC para o exercício de 1996 (cfr. fls. 10 dos autos).

3 – Pese embora o respeito que sempre nos merece a opinião do Exmº Procurador-Geral Adjunto, da análise da sentença recorrida ressalta com alguma evidência que, muito embora o Mmº Juiz “a quo” tenha eleito como única questão a decidir saber se os actos tributários, objecto de impugnação, estão ou não devidamente fundamentados (vide fls. 55), o certo é que nem por isso deixou de tomar conhecimento, na parte discursiva, da questão de saber se a quantia entregue pela impugnante à Fábrica da Igreja Paroquial da Freguesia de S. Romão do Coronado, podia ou não ser considerada como custo para efeitos fiscais, nos termos do artº 23º do CIRC.

Atente-se no que a propósito se escreveu a fls. 56 e segs..

Sendo assim, iremos tomar conhecimento das duas referidas questões, começando pela que se prende com a fundamentação dos actos tributários em causa, já que logra prioridade, por que prejudicial (artº 124º do CPPT).

4 – Alega a recorrente que os actos tributários em causa não se encontram suficientemente fundamentados.

Mas sem razão.

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

Por outro lado, tem vindo a doutrina e a jurisprudência, de forma pacífica, reiterada e uniforme, a entender que a fundamentação há-de ser expressa, através de uma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado ou contribuinte, um conhecimento concreto da motivação do acto, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a actuar como actuou; e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão.

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

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

Neste sentido, vide, por todos, acórdãos desta Secção do STA de 14/2/01, in rec. nº 21.514 e de 9/5/01, in rec. nº 25.832.

5 – Feitas estas considerações, vejamos, então, se os actos tributários estão ou não devidamente fundamentados.

Voltando ao caso dos autos, importa referir que em 8 de Janeiro de 1999, pelo Serviço de Fiscalização Tributária foi elaborado o “Mapa de Apuramento Mod. DC-22” para o IRC do exercício de 1995 da impugnante, de onde consta que: “contabilizou nos exercícios de 1995 e 1996 na conta “POC...Publicidade e propaganda” o montante de 2.340.000\$00... relativo a publicidade efectuada na Fábrica da Igreja Paroquial da Freguesia de S. Romão do Coronado.

Face ao tipo de entidade em questão, incompatível com o exercício de qualquer tipo de publicidade, o montante indicado não é considerado como custo para efeitos fiscais nos termos do disposto no artigo 23.º do Código do IRC.”

E na mesma data e pelo mesmo serviço, foi elaborado o “mapa de Apuramento Mod. DC-22” para o IRC do exercício de 1996 da impugnante, onde consta a seguinte passagem: “contabilizou nos exercícios de 1995 e 1996, na conta “POC...Publicidade e propaganda” os montantes de 2.340.000\$00... relativos a publicidade efectuada na Fábrica da Igreja Paroquial da Freguesia de S. Romão do Coronado.

Face ao tipo de entidade em questão, incompatível com o exercício de qualquer tipo de publicidade, o montante indicado, não é considerado

como custo para efeitos fiscais nos termos do disposto no artigo 23.º do Código do IRC.

Consequentemente, no exercício de 1996, o sujeito passivo não pode beneficiar da dedução do prejuízo fiscal declarado relativo a 1995...” (cfr. nºs 3º e 5º do elenco probatório).

Posteriormente, em 22 de Fevereiro de 1999 a impugnante foi notificada destes fundamentos das correcções efectuadas em sede de IRC de 1995 e 1996 (vide nºs 4º e 6º do elenco probatório), que determinaram a alteração do lucro tributável e, consequentemente, a liquidação adicional.

Daí que, sendo aqueles actos tributários claros e esclarecedores não se pode deixar de concluir que, tal como se decidiu na sentença recorrida, os mesmos se encontram formal e substancialmente fundamentados, na medida em que o contribuinte ficou a saber quais os factos cuja existência a administração disse ter conhecido e a partir de cuja avaliação jurídica se determinou no sentido da tributação, ficando, deste modo, em condições de contraditar a decisão administrativa, nomeadamente, controvertendo a sua base factual de apoio e, consequentemente, a sua legalidade.

Pelo que improcedem, assim, as conclusões 17 e segs. da motivação do recurso.

6 – Passando à segunda das referidas questões, consiste esta em saber se a quantia entregue pela impugnante à Fábrica da Igreja Paroquial da Freguesia de S. Romão do Coronado, a título de publicidade, pode ser considerada como custo, nos termos do disposto no artº 23º, nº 1, al. b) do CIRC.

O Mmº Juiz “a quo” invocando, para o efeito, que aquela entidade é uma instituição particular de solidariedade social e sem fins lucrativos, entendeu que não podia constituir um veículo de promoção de uma sociedade comercial, já que e em boa verdade “a publicidade realizada a favor da impugnante, como actividade comercialmente remunerada, não constitui, de todo, um objectivo a prosseguir por uma “fábrica da igreja”, pois contende com a natureza altruísta que a esta caracteriza e com o regime jurídico a que está adstrita, seja por força do direito canónico, seja em virtude do disposto no Estatuto das Instituições de Solidariedade Social”, concluindo que a quantia em causa não podia ser considerada como custo.

Mas sem razão.

Dispõe o artº 1º do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social, aprovado pelo Decreto-lei nº 119/83 de 25/2 que: “são instituições particulares de solidariedade social as constituídas, sem finalidade lucrativa, por iniciativa de particulares, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos e desde que não sejam administradas pelo Estado ou por um corpo autárquico, para prosseguir, entre outros, os seguintes objectivos, mediante a concessão de bens e a prestação de serviços...”.

Por sua vez, no capítulo próprio das normas que integram o regime especial das organizações religiosas, estabelece o artº 40º do mesmo diploma legal que “as organizações e instituições religiosas que, para além dos fins religiosos, se proponham actividades enquadráveis no artigo 1º ficam sujeitas, quanto ao exercício daquelas actividades, ao regime estabelecido no presente Estatuto”.

Ora, a Fábrica da Igreja Paroquial não tem por escopo prosseguir nenhum daqueles objectivos.

Bem pelo contrário, a sua missão principal prende-se, fundamentalmente, com a administração dos bens da Igreja (cfr. artº 41º, parágrafo 1º do Regulamento Geral da Fábrica da Igreja e do Benefício Paroquial), para além de ser a legítima proprietária de todos os bens paroquiais afectos ao exercício do culto e à prática da caridade cristã (cfr. artº 37º do citado Regulamento) e tem por finalidade última a realização de obras de piedade ou de caridade, quer espiritual, quer temporal (cfr. artº 38º do mesmo Regulamento e cân. 114 do Código de Direito Canónico).

Sendo assim e ao contrário do entendimento expresso na sentença recorrida, a Fábrica da Igreja Paroquial de S. Romão do Coronado não é uma instituição particular de solidariedade social, tal como vem definida no citado estatuto, salvo se, porventura, para além dos seus fins religiosos, se propusesse alguma actividade enquadrada no seu artº 1º - o que não é o caso dos autos, uma vez que tal não vem dado como provado.

Não obstante, poderá a Fábrica da Igreja receber uma determinada quantia a título de publicidade e a mesma ser considerada como custo para efeitos fiscais, nos termos do artº 23º, nº 1, al. b) do CIRC?

Dispõe este preceito legal que: “consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes... encargos de distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias...”.

Ora, da prova recolhida nos autos dúvidas não há de que a impugnante liquidou a favor da Fábrica da Igreja Paroquial da Freguesia de S. Romão do Coronado a quantia de 4.680.000\$00 e que o fez a título de publicidade e não com qualquer outro fim.

Isto mesmo foi reconhecido pela Administração Fiscal.

Sendo assim e sendo certo que não existe qualquer disposição legal que impeça essa instituição religiosa de exercer tal actividade, o certo é que a exerceu, suportando a impugnante o respectivo custo.

Coisa bem diferente é saber se o destino dessa quantia era essencial para a realização de proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora, conforme o exige o pré-dito artº 23º, nº 1, al. b).

Só que o ónus de tal prova competia não à impugnante, mas sim à Administração Fiscal, conforme resulta do disposto nos arts 100º, nº 1 do CPPT e 74º da LGT, o que não se verificou.

Por outro lado e como bem anota a recorrente nas sua motivação do recurso, a questão do custo por ela suportado não pode ser analisado indo buscar razões à natureza jurídica da entidade a quem foi liquidada a quantia em causa, mas sim pela óptica contabilístico-financeira das contas apresentadas por aquela nos exercícios de 1995 e 1996, já que nos termos do artº 17º, nº 1 do CIRC “o lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”.

Por último e apesar de tudo, sempre estamos com o Mmº Juiz *a quo* quando refere que uma Instituição deste tipo, sendo uma instituição sem fim lucrativo, a publicidade realizada a favor da impugnante, como actividade comercial remunerada, não constitui de todo um objectivo a prosseguir por uma “fábrica de igreja”, pois contende com a sua natureza altruísta que a esta caracteriza.

Contudo, não nos podemos esquecer que relativamente a este tipo de instituições os seus objectivos são muitas vezes ultrapassados e adulterados por uma outra realidade que se prende com o facto de a Igreja necessitar de bens económicos para alcançar os fins a que se propõe.

Pelo que, a quantia despendida pela impugnante à Fábrica da Igreja Paroquial da Freguesia de S. Romão do Coronado não pode deixar de ser considerada como custo para efeitos fiscais, de harmonia com o estipulado no artº 23º, nº 1, al. b) do CIRC.

7 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida e julgando-se procedente a impugnação judicial, assim se anulando o acto impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Janeiro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 26 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Contribuições à segurança social – Trabalhadores agrícolas por conta de outrem – Decreto-Lei n.º 401/86 – Decretos Regulamentares n.ºs 75/86 e 9/88 – Explorações agrícolas.*

### Sumário:

*O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, aditado pelo artigo único do Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal por emitido ao abrigo e como regulamento de execução do Decreto-Lei n.º 401/86, extrapolar, contrariando a sua norma, excluindo da previsão neste contida determinados trabalhadores agrícolas por conta de outrem, através da exclusão de certas explorações agrícolas, sujeitando-os, por tal via, a um regime contributivo para a segurança social, diverso e mais oneroso do que o previsto naquele diploma legislativo.*

Processo n.º 1063/04-30.

Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por A. A. FERREIRA, S. A., da sentença do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, de 18/11/2003, que julgou improcedente a impugnação judicial, por aquela deduzida, contra a liquidação de contribuições para a Segurança Social, no montante de 1.461.776\$00 (€7.291,31).

Fundamentou-se a decisão, no que ora interessa, em que o art. 4º, nº 2 do Decreto-Regulamentar n.º 9/88, de 03 de Março, não padece de ilegalidade pois não viola o art. 5º, nº 2 do D.L. n.º 401/86, de 02 de

Dezembro uma vez que, não definindo este o que deva entender-se por «explorações agrícolas», veio apenas precisar, pela negativa, o respectivo conceito, tratando-se «claramente de norma interpretativa que tem como pressuposto uma incerteza sobre o significado do preceito interpretado ou a possibilidade de interpretações múltiplas que se pretendem uniformizar», conforme resulta do seu preâmbulo donde, aliás, constam as normas habilitantes.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1.ª O n.º 2 do artigo 4º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 401 /86;

2.ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115º da Constituição).

3.ª A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n.º 2 do artigo 4º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4.ª A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a Segurança Social baseado nesse n.º 2 do artigo 4.º é válido.

5.ª O Supremo Tribunal Administrativo, por doudo Acórdão de 16 de Junho de 2004, veio reconhecer razão à ora Recorrente (Proc. 297/04 – 2ª Secção).

Nestes termos e nos demais que serão superiormente supridos, deve ser revogada, por erro de julgamento, a douta sentença de que agora se recorre, sendo julgada procedente a impugnação *sub judice*.»

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, conforme jurisprudência desta Secção em casos idênticos, a qual enumera.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1. Em 14 de Setembro de 2001, a impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 25.958,27 Euros, referente ao mês de Agosto de 2001, aplicando a taxa social única – documento de fls. 15

2. A impugnação foi deduzida em 10/10/2001 – fls. 1.

3. A liquidação foi efectuada pela impugnante na sequência de instruções expressas prestadas pelos Serviços da Segurança Social – documentos juntos pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

4. O montante de contribuições impugnado resulta da diferença entre o montante que foi pago com a aplicação da taxa do regime geral (taxa social única, que foi aplicada) e o montante que a impugnante teria de pagar caso aplicasse a taxa do regime de incentivos previsto no Decreto-Lei n.º 401/86, de 02 de Dezembro, regulamentado pelo Decreto-Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, alterado pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, de 03 de Março – documentação junta pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.»

Vejam, pois:

O D.L. n.º 401/86, de 02 de Dezembro, procurou, como é intenção confessada no seu preâmbulo, acelerar o processo de integração dos trabalhadores agrícolas no regime geral da Segurança Social, integração já presente, como processo gradual, na Lei n.º 24/84, de 14 de Agosto

que definiu os princípios fundamentais da Segurança Social, e no D.L. n.º 81/85, de 28 de Março.

Para o efeito, o art. 5º daquele primeiro diploma legal, estabeleceu o «regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem» – de 29%, correspondendo 21% às entidades patronais e 8% aos trabalhadores (n.º 1) –, considerando – n.º 2 – como tal os referidos nas al. a) e) do art. 3º do D.L. n.º 81/85 e respectivas entidades patronais.

Tais alíneas abrangem os trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola – al. a) – e os que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes – al. e) –, todos «ao serviço da exploração agrícola» – corpo do artigo.

Por sua vez, o seu art. 12º estabelece que o diploma, entrado em vigor em 01/01/1987, seria objecto de regulamentação por Decreto-Regulamentar.

O que veio a acontecer com o Decreto-Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro.

Trata-se, assim, de um regulamento de execução, consequentemente acessório e executivo da lei, que, pois, não só a não pode contrariar, como tem de se limitar a dar-lhe execução.

Tal diploma foi alterado pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, de 03 de Março, que, não podendo deixar de ter idêntica natureza, procurou clarificar «alguns pontos de dúvida», «para permitir uma actuação uniforme e consentânea com os princípios subjacentes àquele diploma», nomeadamente o «enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola...».

Efectivamente, o D.L. n.º 401/86, adoptou medidas tendentes a atenuar perturbações plausíveis relativamente a «sectores economicamente mais débeis» como «uma brusca subida dos encargos sociais».

Cautelas que não teriam razão de ser quanto àquelas indústrias transformadoras e respectivos trabalhadores, que «ultrapassam o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Assim, o artigo único do Decreto-Regulamentar n.º 9/88 alterou o art. 4º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86 aditando – lhe o n.º 2 que passou a estabelecer não se considerarem «explorações agrícolas» «as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas».

De modo que a questão dos autos é a de saber se tal normativo regulamentar contraria o disposto, e atrás referido, no art. 5º, n.º 2 do D.L. n.º 401/86.

Como se viu, os arts. 5º e 6º do D.L. n.º 401/86 definem directa e explicitamente os regimes contributivos para a Segurança Social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, não deixando lugar, no ponto, a qualquer regulamentação.

Mas, assim sendo, o Decreto-Regulamentar n.º 9/88 veio efectivamente alterar o regime contributivo ali expresso.

Pois, deixando de considerar como explorações agrícolas as constantes daquele art. 4º, n.º 2, os seus trabalhadores deixaram consequentemente de poder ser considerados trabalhadores agrícolas, nos termos do dito art. 5º,

alterando-se, pois, o respectivo regime contributivo resultante deste normativo. O que estava vedado ao diploma regulamentar quer porque o ponto não necessitava de regulamentação, antes sendo o decreto-lei exaustivo na matéria quer porque não pode emitir norma para além do mesmo mas, apenas, proceder à sua execução.

Como se refere no Ac'd deste STA de 16/06/2004 rec. 297/04:

«O certo é que o diploma legal aqui regulamentado (dito D.L. n.º 401/86) não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir neste domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos, uma parte deles – os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos das empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso, mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas – só para efeitos do diploma, claro...».

Assim e ao contrário do constante no despacho n.º 84/SESS/89, de 22/08/1989, in D.R., II Série, de 14 de Julho seguinte, o Decreto-Regulamentar não se limitou a interpretar a lei; antes efectuou norma *ex novo*: «ao definir, restritivamente, o conceito de explorações agrícolas», introduziu nela uma nova configuração que o texto do Decreto-Lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação» - cfr. acórdão citado.

O D.L. n.º 401/86 – arts. 1º e 2º – abrange todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

Pelo que a ressalva do diploma regulamentar só podia constar do Decreto-Lei ou de outro diploma de formação equivalente.

Dir-se-á, todavia, que o texto do Decreto-Lei, ao não incluir a norma regulamentar, estará, ainda assim, a concretizar o dito propósito expresso no diploma e referido: «diminuir o impacte causado a um sector economicamente débil, pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente».

É que, fixando o D.L. n.º 401/86, como se disse, o regime contributivo de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem e todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção ou exclusão assente no destino dado à produção, na respectiva intenção ou no carácter primário ou secundário da exploração agrícola enquanto actividade empresarial, terá entendido que o regime contributivo mais favorável devia beneficiar todos aqueles trabalhadores e entidades patronais, ainda que a respectiva exploração agrícola não constituísse a sua actividade principal, assim concretizando o princípio expresso no preâmbulo do diploma.

É, pois, ilegal o artigo único do Decreto-Regulamentar n.º 9/88 na parte em que aditou o n.º 2 do art. 4º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86,

em desconformidade com o disposto nos arts. 5º e 6º do D.L. n.º 401/86, o que torna ilegal, por violação de lei, o acto de liquidação impugnado.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência uniforme do STA: cfr., por todos, o cit. Ac'd de 16/06/2004 (que, aliás, aqui se seguiu de perto) e de 13/10/2004 recs. 332/04, 311/04 e 374/04.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e, julgando-se procedente a impugnação judicial, anula-se a liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Janeiro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 26 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Contribuições à segurança social. Trabalhadores agrícolas por conta de outrem. Decreto-Lei n.º 401/86. Decretos Regulamentares n.ºs 75/86 e 9/88. Explorações agrícolas.*

### Sumário:

*O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, aditado pelo artigo único do Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal por emitido ao abrigo e como regulamento de execução do Decreto-Lei n.º 401/86, extrapolar, contrariando a sua norma, excluindo da previsão neste contida determinados trabalhadores agrícolas por conta de outrem, através da exclusão de certas explorações agrícolas, sujeitando-os, por tal via, a um regime contributivo para a segurança social, diverso e mais oneroso do que o previsto naquele diploma legislativo.*

Processo n.º 1066/04-30.

Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Juiz Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por A. A. FERREIRA, S.A., da sentença do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, que julgou improcedente a impugnação judicial que a mesma deduzira contra a liquidação da quantia de 318.927\$00, referente a contribuições para a Segurança Social.

Fundamentou-se a decisão, no que ora interessa, em que o art. 4º, n.º 2 do Decreto-Regulamentar n.º 9/88, de 03 de Março, não padece de ilegalidade pois não viola o art. 5º, n.º 2 do DL. n.º 401/86, de 02 de Dezembro uma vez que, não definindo este o que deva entender-se por «explorações agrícolas», veio apenas precisar, pela negativa, o res-

pectivo conceito, tratando-se «claramente de norma interpretativa que tem como pressuposto uma incerteza sobre o significado do preceito interpretado ou a possibilidade de interpretações múltiplas que se pretendem uniformizar», conforme resulta do seu preâmbulo donde, aliás, constam as normas habilitantes.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1.ª O n.º 2 do artigo 4º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 401/86;

2.ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115º da Constituição).

3.ª A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, in casu, o referido n.º 2 do artigo 4º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4.ª A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a Segurança Social baseado nesse n.º 2 do artigo 4º é válido.

5.ª O Supremo Tribunal Administrativo, por douto Acórdão de 16 de Junho de 2004, veio reconhecer razão à ora Recorrente (Proc. 297/04 – 2ª Secção).

Nestes termos e nos demais que serão superiormente supridos, deve ser revogada, por erro de julgamento, a douta sentença de que agora se recorre, sendo julgada procedente a impugnação *sub judice*.»

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, conforme jurisprudência do STA, que cita, já que:

«- o artigo único do Decreto-Regulamentar n.º 9/88, de 03 de Março aditou um n.º 2 ao art. 4º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, excluindo da noção de “explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas”

- este aditamento contraria as disposições dos arts. 5º e 6º do D.L. n.º 401/86, de 02 de Dezembro, onde se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, ao excluir daquele regime algumas entidades patronais e respectivos trabalhadores (empresas do sector secundário, cuja actividade agrícola desenvolvida visa a produção de matérias-primas para utilização em indústrias transformadoras) sujeitando-os a taxas contributivas diversas e mais gravosas.»

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1 - Em 16 de Outubro de 1995 a impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 3.189,82 Euros (Esc. 639.501\$00), referente ao mês de Setembro de 1995, aplicando a taxa social única - documento de fls. 23.

2 - A impugnação foi deduzida em 07/12/1995 - fls. 1.

3 - A liquidação foi efectuada pela impugnante na sequência de instruções expressas prestadas pelos Serviços da Segurança Social - documentos juntos pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

4 - O montante de contribuições impugnado resulta da diferença entre o montante que foi pago com a aplicação da taxa do regime geral (taxa

social única) e o montante que a impugnante teria de pagar caso aplicasse a taxa do regime de incentivos previsto no Decreto-Lei n.º 401/86, de 02 de Dezembro, regulamentado pelo Decreto-Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, alterado pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, de 03 de Março - documentação junta pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.»

Vejamos, pois:

O D.L. n.º 401/86, de 02 de Dezembro, procurou, como é intenção confessada no seu preâmbulo, acelerar o processo de integração dos trabalhadores agrícolas no regime geral da Segurança Social, integração já presente, como processo gradual, na Lei n.º 24/84, de 14 de Agosto que definiu os princípios fundamentais da Segurança Social, e no D.L. n.º 81/85, de 28 de Março.

Para o efeito, o art. 5º daquele primeiro diploma legal, estabeleceu o «regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem» - de 29%, correspondendo 21% às entidades patronais e 8% aos trabalhadores (n.º 1) -, considerando - n.º 2 - como tal os referidos nas al. a) e e) do art. 3º do D.L. n.º 81/85 e respectivas entidades patronais.

Tais alíneas abrangem os trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola - al. a) - e os que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes - al. e) -, todos «ao serviço da exploração agrícola» - corpo do artigo.

Por sua vez, o seu art. 12º estabelece que o diploma, entrado em vigor em 01/01/1987, seria objecto de regulamentação por decreto-regulamentar.

O que veio a acontecer com o Decreto-Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro.

Trata-se, assim, de um regulamento de execução, consequentemente acessório e executivo da lei, que, pois, não só a não pode contrariar, como tem de se limitar a dar-lhe execução.

Tal diploma foi alterado pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, de 03 de Março, que, não podendo deixar de ter idêntica natureza, procurou clarificar «alguns pontos de dúvida», «para permitir uma actuação uniforme e consentânea com os princípios subjacentes àquele diploma», nomeadamente o «enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola...».

Efectivamente, o D.L. n.º 401/86, adoptou medidas tendentes a atenuar perturbações plausíveis relativamente a «sectores economicamente mais débeis» como «uma brusca subida dos encargos sociais».

Cautelas que não teriam razão de ser quanto àquelas indústrias transformadoras e respectivos trabalhadores, que «ultrapassam o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Assim, o artigo único do Decreto-Regulamentar n.º 9/88 alterou o art. 4º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86 aditando- lhe o n.º 2 que passou a estabelecer não se considerarem «explorações agrícolas» «as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas».

De modo que a questão dos autos é a de saber se tal normativo regulamentar contraria o disposto, e atrás referido, no art. 5º, n.º 2 do D.L. n.º 401/86.

Como se viu, os arts. 5º e 6º do D.L. n.º 401/86 definem directa e explicitamente os regimes contributivos para a Segurança Social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, não deixando lugar, no ponto, a qualquer regulamentação.

Mas, assim sendo, o Decreto-Regulamentar n.º 9/88 veio efectivamente alterar o regime contributivo ali expresso.

Pois, deixando de considerar como explorações agrícolas as constantes daquele art. 4º, n.º 2, os seus trabalhadores deixaram consequentemente de poder ser considerados trabalhadores agrícolas, nos termos do dito art. 5º, alterando-se, pois, o respectivo regime contributivo resultante deste normativo.

O que estava vedado ao diploma regulamentar quer porque o ponto não necessitava de regulamentação, antes sendo o decreto-lei exaustivo na matéria quer porque não pode emitir norma para além do mesmo mas, apenas, proceder à sua execução.

Como se refere no Ac'd deste STA de 16/06/2004 rec. 297/04:

«O certo é que o diploma legal aqui regulamentado (dito D.L. n.º 401/86) não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir neste domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos, uma parte deles - os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos das empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso, mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas - só para efeitos do diploma, claro...».

Assim e ao contrário do constante no despacho n.º 84/SESS/89, de 22/08/1989, in D.R., II Série, de 14 de Julho seguinte, o Decreto-Regulamentar não se limitou a interpretar a lei; antes efectuou norma ex novo: «ao definir, restritivamente, o conceito de explorações agrícolas», introduziu nela uma nova configuração que o texto do Decreto-Lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação» - cfr. acórdão citado.

O D.L. n.º 401/86 - arts. 1º e 2º - abrange todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

Pelo que a ressalva do diploma regulamentar só podia constar do Decreto-Lei ou de outro diploma de norma equivalente.

Dir-se-á, todavia, que o texto do Decreto-Lei, ao não incluir a norma regulamentar, estará, ainda assim, a concretizar o dito propósito expresso no diploma e referido: «diminuir o impacte causado a um sector eco-

nomicamente débil, pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente».

É que, fixando o D.L. n.º 401/86, como se disse, o regime contributivo de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem e todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção ou exclusão assente no destino dado à produção, na respectiva intenção ou no carácter primário ou secundário da exploração agrícola enquanto actividade empresarial, terá entendido que o regime contributivo mais favorável devia beneficiar todos aqueles trabalhadores e entidades patronais, ainda que a respectiva exploração agrícola não constituísse a sua actividade principal, assim concretizando o princípio expresso no preâmbulo do diploma.

É, pois, ilegal o artigo único do Decreto-Regulamentar n.º 9/88 na parte em que aditou o n.º 2 do art. 4º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, em desconformidade com o disposto nos arts. 5º e 6º do DL. n.º 401/86, o que torna ilegal, por violação de lei, o acto de liquidação impugnado.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência uniforme do STA: cfr., por todos, o cit. Ac'd de 16/06/2004 (que, aliás, aqui se seguiu de perto) e de 13/10/2004 recs. 332/04, 311/04 e 374/04.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e, julgando-se procedente a impugnação judicial, anula-se a liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Janeiro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 26 de Janeiro de 2005.

Processo n.º 1068/04-30.  
 Recorrente: A A Ferreira, S. A.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Fonseca Limão.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A. A. Ferreira, S.A., inconformada com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Vila Real, que lhe julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação de contribuições a favor da Segurança Social, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - O n.º 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do art.º 5 do Decreto-Lei n.º 401/86;

2 - Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115º da Constituição).

3 - A douda sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, in casu, o referido n.º 2 do art.º 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4 - A dita sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a Segurança Social baseado nesse nº 2 do artigo 4º é válido.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Mº.Pº., junto deste S.T.A. foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos artºs. 713º, nº 6 e 726º do C.P.Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

A questão a decidir é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social, relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da ora recorrente.

A tal questão respondeu o acórdão deste STA, de 16/6/04, rec. 297/04 em termos que merecem o nosso aplauso e que, por isso, perfilhamos, e que, de seguida, se transcrevem:

“A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75%, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador. Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

3.3. O decreto-lei nº 81/85, de 28 de Março (mais tarde referido no decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e por ele não revogado), pretendeu definir «o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária», tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo «Diário da República».

Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial de segurança social «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas, «a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos». Quanto aos «trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele [regime geral] são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular» (do preâmbulo do diploma).

Assim é que o artigo 3º, conjugado com o artigo 2º nº 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral «os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola»; os «que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas»; os «que exerçam profissão comum a outras actividades económicas»; os que prestem serviço às empresas» «que se dediquem à produção da pecuária,

da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial»; e os «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

Abrangidos pelo «regime especial de segurança social das actividades agrícolas» ficaram, nos termos do artigo 8º do diploma, «os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas e que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral»; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo, pode notar-se que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas – para além do que consta do já transcrito artigo 3º –, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e a pecuária, bem como «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial».

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o nº 19/85.

3.4. Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a acreditar na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei nº 81/85 se afirmava de «natureza residual», e no respectivo artigo 2º nº 2 se dizia ser de «natureza transitória», incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a «sectores economicamente mais débeis» «uma brusca subida dos encargos sociais», contrapartida necessária da «elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito», o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitoriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%), e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5º fixa-se o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os



que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa global é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a «trabalhadores que exerçam actividades agrícolas», ou a «trabalhadores agrícolas», encontrando-se, no artigo 6º, referência «aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas». As respectivas entidades empregadoras são designadas por «entidades patronais» tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei nº 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma «será objecto de regulamentação por decreto regulamentar».

3.5. Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o nº 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à da lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido no exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa – ao tempo, artigo 202º – permite ao Governo, no exercício da função administrativa, «fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis». Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de «regime geral» e «regime especial», «regime geral dos trabalhadores por conta de outrem», e de «trabalhadores por conta de outrem».

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

3.6. Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava «alguns pontos de dúvida que importa clarificar», um deles respeitante «ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola». E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de «explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresas».

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: «no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram» aquelas empresas, assim se «ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Sector primário que, recorde-se, é o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam – designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores – que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concernente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

3.7. Defende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86. Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da «natureza e dimensão da exploração agrícola» em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confinar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades suas empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código de Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º nº 2 da Constituição.

3.8. Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei nº 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6 do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/98 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei nº 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluindo-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles – os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias

transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas – só para efeitos do diploma, claro...

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do Diário da República, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Ao definir, restritivamente, o conceito de «explorações agrícolas», introduziu nela uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação.

Conforme se viu, o decreto-lei nº 401/86, de acordo com o seu artigo 1º, ocupa-se «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», que o artigo 2º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial». Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar nº 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. *A contrário*, dir-se-á, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei nº 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacialidade ou secundaridade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar taxas contributivas transitórias inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade

principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma.

Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar nº 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um nº 2 ao artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5º e 6º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado.”.

Termos em que se acorda em conceder parcial provimento ao recurso e em revogar, em parte, a sentença recorrida, julgando parcialmente procedente a impugnação, e em anular o acto tributário, na parte em que liquidou contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos artºs 5º e 6º do D.L. nº 401/86, de 2/12, mantendo-o, porém, no mais.

Custas, na 1ª Instância e neste S.T.A., a cargo da impugnante, na proporção do seu decaimento, fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 26 de Janeiro de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Pimpão*.

### Acórdão de 26 de Janeiro de 2005.

Processo n.º 1069/04-30.

Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Fonseca Limão.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A. A. Ferreira, S.A., inconformada com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Vila Real, que lhe julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação de contribuições a favor da Segurança Social, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - O nº 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, é ilegal porque viola o nº 2 do artº 5 do Decreto-Lei nº 401/86;

2 - Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual nº 6 do artigo 112º da Constituição (o então nº 5 do artigo 115º da Constituição).

3 - A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido nº 2 do art. 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4 - A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a Segurança Social baseado nesse nº 2 do artigo 4º é válido.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº. Magistrado do Mº.Pº., junto deste S.T.A. foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos artºs. 713º, nº 6 e 726º do C.P.Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

A questão a decidir é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social, relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da ora recorrente.

A tal questão respondeu o acórdão deste STA, de 16/6/04, rec. 297/04 em termos que merecem o nosso aplauso e que, por isso, perfilhamos, e que, de seguida, se transcrevem:

“A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75%, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador. Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

3.3. O decreto-lei nº 81/85, de 28 de Março (mais tarde referido no decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e por ele não revogado), pretendeu definir «o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária», tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo «Diário da República».

Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial de segurança social «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas, «a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos». Quanto aos «trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele [regime geral] são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular» (do preâmbulo do diploma).

Assim é que o artigo 3º, conjugado com o artigo 2º nº 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral «os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola»; os «que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas»; os «que exerçam profissão comum a outras actividades económicas»; os que prestem serviço às empresas» «que se dediquem à produção da pecuária,

da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial»; e os «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

Abrangidos pelo «regime especial de segurança social das actividades agrícolas» ficaram, nos termos do artigo 8º do diploma, «os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas e que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral»; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo, pode notar-se que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas – para além do que consta do já transcrito artigo 3º –, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e a pecuária, bem como «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial».

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o nº 19/85.

3.4. Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a acreditar na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei nº 81/85 se afirmava de «natureza residual», e no respectivo artigo 2º nº 2 se dizia ser de «natureza transitória», incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a «sectores economicamente mais débeis» «uma brusca subida dos encargos sociais», contrapartida necessária da «elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito», o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitoriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%), e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5º fixa-se o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os

que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa global é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a «trabalhadores que exerçam actividades agrícolas», ou a «trabalhadores agrícolas», encontrando-se, no artigo 6º, referência «aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas». As respectivas entidades empregadoras são designadas por «entidades patronais» tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei nº 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma «será objecto de regulamentação por decreto regulamentar».

3.5. Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o nº 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à da lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido no exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa – ao tempo, artigo 202º – permite ao Governo, no exercício da função administrativa, «fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis». Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de «regime geral» e «regime especial», «regime geral dos trabalhadores por conta de outrem», e de «trabalhadores por conta de outrem».

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

3.6. Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava «alguns pontos de dúvida que importa clarificar», um deles respeitante «ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola». E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de «explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresas».

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que «no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram» aquelas empresas, assim se «ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Sector primário que, recorde-se, é o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam – designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores – que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concernente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

3.7. Defende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86. Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da «natureza e dimensão da exploração agrícola» em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confinar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades suas empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código de Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º nº 2 da Constituição.

3.8. Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei nº 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6 do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/86 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei nº 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles – os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias

transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas — só para efeitos do diploma, claro...

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do Diário da República, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Ao definir, restritivamente, o conceito de «explorações agrícolas», introduziu nela uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação.

Conforme se viu, o decreto-lei n.º 401/86, de acordo com o seu artigo 1.º, ocupa-se «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», que o artigo 2.º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial». Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o n.º 2 do artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar n.º 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. *A contrário*, dir-se-á, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei n.º 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacialidade ou secundaridade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar taxas contributivas transitórias inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade

principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma.

Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar n.º 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5.º e 6.º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado.”

Termos em que se acorda em conceder parcial provimento ao recurso e em revogar, em parte, a sentença recorrida, julgando parcialmente procedente a impugnação, e em anular o acto tributário, na parte em que liquidou contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos art.ºs 5.º e 6.º do D.L. n.º 401/86, de 2/12, mantendo-o, porém, no mais.

Custas, na 1.ª Instância e neste S.T.A., a cargo da impugnante, na proporção do seu decaimento, fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 26 de Janeiro de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Baeta Queiroz* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 26 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Representante da Fazenda Pública. Honorários. Ilegitimidade da Fazenda Pública para interpor recurso.*

### Sumário:

- I — *O representante da Fazenda Pública não tem legitimidade para recorrer, em matéria de fixação de honorários a favor de patrono, da decisão que define qual a entidade que deve suportar o pagamento de tais honorários.*
- II — *É o Ministério Público, como defensor da legalidade democrática, que tem legitimidade para interpor recurso de tal decisão.*

Processo n.º 1160/04-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Maria Emília Falcão do Santos.

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

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

1. **MARIA EMÍLIA FALCÃO DO SANTOS**, identificada nos autos, deduziu oposição a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

Foi-lhe concedido apoio judiciário.

O Mm. Juiz do então Tribunal Tributário de Santarém julgou a oposição procedente.

O mandatário da oponente apresentou a conta de honorários.

O Mm. Juiz deferiu tal requerimento, determinando “o pagamento ao Sr. Dr. ..., da importância de 259,38 (duzentos e cinquenta e nove euros e trinta e oito cêntimos), a título de honorários, a qual será suportada pelo fundo previsto no art. 3º, n. 3, do DL 29/98, de 11/2”.

A Fazenda Pública pediu a reforma deste despacho.

O Mm. Juiz do TAF de Leiria indeferiu tal pedido.

Inconformada, a FAZENDA PÚBLICA interpôs recurso do despacho de indeferimento.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

- Uma vez admitido o presente recurso, requer a Fazenda Pública seja considerado haver violação de Lei no despacho recorrido, porquanto a decisão do Mm. Juiz *a quo* incorre em manifesto lapso no tangente à entidade responsável pelo pagamento dos honorários a patrono, que no caso *sub judice* será o Cofre Geral dos Tribunais (*ex vi* art. 11º do DL 391/88, de 26/10, com a redacção que lhe foi dada pelo DL 231/99, de 24/6, e não o fundo previsto no n. 3 do art. 3º do DL 29/98, de 12/2, conforme erroneamente foi qualificado pelo Dr. Juiz de direito.

- O Mm. Juiz *a quo* proferiu o despacho que determinou o pagamento de honorários a patrono escolhido, pagamento este a suportar pelo fundo previsto no art. 3º, n. 3, do DL 29/98, de 11/2.

- Este fundo respeita aos encargos expressamente elencados no art. 20º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários.

- Não consta de tal preceito normativo qualquer referência a pagamento de honorários de patrono escolhido.

- Sendo portanto de aplicar o Regime de Acesso ao Direito e aos Tribunais – DL n. 30-E/2000, de 20 de Dezembro (última alteração através do DL 38/2003, de 8/3), que expressamente prevê este pagamento de honorários do patrono escolhido pela parte, no seu art. 15º, alínea c), *in fine*.

- Sendo certo que o Regulamento das Custas dos Processos Tributários, na parte respeitante a apoio judiciário, apenas abrange o art. 20º do mesmo diploma, de modo algum se pode entender que fazem parte destes encargos expressamente definidos o pagamento de honorários a patrono escolhido (modalidade prevista apenas pelo Regime de Acesso ao Direito e aos Tribunais).

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. A questão a decidir é esta: os honorários a pagar ao patrono officioso são pagas pelo Cofre Geral dos Tribunais, como defende o recorrente, ou pelo fundo previsto no art. 3º, n. 3, do DL 29/98, de 11/2, como decidiu o Mm. Juiz?

Vejamos:

Dispõe o referido art. 3º do citado Decreto-Lei:

“1. O pagamento dos encargos referidos no art. 20º do Regulamento será adiantado pela DGCI, devendo o processamento da correspondente despesa ser documentado com o despacho do juiz ou do chefe da repartição de finanças.

“...  
“3. A DGCI procederá, no prazo de 180 dias, à constituição de um fundo destinado a suportar os encargos, incluindo os decorrentes do apoio judiciário”.

O art. 20º do Regulamento reporta-se aos encargos, que discrimina. Será que os honorários a pagar ao patrono officioso cabem no n. 3 do referido Dec.-Lei? Será que a expressão “incluindo os decorrentes do apoio judiciário” abrange os referidos honorários?

Antes de respondermos a esta questão, convém saber se o recorrente (Fazenda Pública) tem legitimidade para discutir a decisão impugnada?

É certo que a questão da legitimidade da Fazenda Pública não foi suscitada nos autos, mas trata-se de questão de conhecimento officioso.

Quanto a custas a questão é incontroversa.

O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo uniformemente que a Fazenda Pública não tem legitimidade para intervir, nos processos tributários, em matéria de custas.

Alinham-se duas razões.

Por um lado, a Fazenda Pública não é condenada em custas, delas estando isenta – art. 2º da Tabela de Custas no Supremo Tribunal Administrativo e art. 3º, n. 1, al. a) do Regulamento das Custas dos Processos Tributários.

Por outro lado, cabe ao Ministério Público e não à Fazenda Pública a defesa da legalidade nos processos judiciais tributários, como decorre do art. 41º, n. 1, do CPT (hoje, art. 14º do CPPT).

A representação da Administração Fiscal, em Tribunal, que é atribuída aos representantes da Fazenda Pública pelo art. 42º do CPT (hoje art. 15º do CPPT), tem em vista a sua intervenção como parte nos processos tributários.

Assim, a matéria em questão está vedada ao representante da Fazenda Pública, pois é ao Ministério Público que, quer nas instâncias, quer no Supremo Tribunal Administrativo, cabe controlar a legalidade das contas elaboradas e pedir a sua eventual reforma.

Assim sendo, a Fazenda Pública não tem legitimidade para intervir nos processos tributários em matéria de custas.

Neste sentido se decidiu, nos acórdãos deste STA de 25/6/98 (rec. n. 22.638), de 18/11/98 (rec. n. 22.824), de 9/12/98 (rec. n. 22.944), e de 3/11/99 (rec. n. 24.186), arestos que se citam a título meramente exemplificativo.

Mas se isto é assim no tocante a custas, será a resposta idêntica no tocante ao pagamento de honorários?

Será que a Fazenda Pública tem legitimidade para discutir tal questão?

Como é óbvio, a primeira das razões atrás invocada (a não condenação da FP em custas) não tem aqui razão de ser.

Mas a segunda daquelas razões (a defesa, pelo Ministério Público e não pela Fazenda Pública, da legalidade nos processos tributários) mantém inteira actualidade.

Daí que este Supremo Tribunal venha também entendendo, uniformemente, que a FP não tem legitimidade para recorrer da decisão impugnada.

Esta é uma posição que sufragamos.

O acórdão de 15/12/045 (rec. n. 1130/04) desenvolveu detidamente a questão, em termos que merecem a nossa concordância, para a qual remetemos, e cuja doutrina seguiremos de perto.

Como é sabido, ao representante da FP junto dos tribunais tributários incumbe a defesa dos interesses desta, nos termos do art. 53º do ETAF, à semelhança do que se estatua no art. 72º do anterior ETAF.

Por sua vez, o Ministério Público defende a “legalidade democrática” e promove “a realização do interesse público”, nos termos do art. 51º do ETAF, à semelhança do que dispunha o art. 69º, 1 do anterior Estatuto.

Para quem conceba o processo judicial tributário como um processo de partes, a Fazenda Pública é necessariamente uma parte, sendo que o MP actua *supra partes*.

De qualquer modo sempre se dirá que ao representante da Fazenda Pública compete-lhe “defender no processo judicial (tributário), os interesses que aí se discutem ou são controvertidos que são prosseguidos pela administração fiscal e que são os interesses relativos às atribuições cuja prossecução a lei lhe comete, ou seja, primordialmente os interesses concernentes à liquidação e cobrança das contribuições e impostos em que poderá sair prejudicada” (ac. deste STA de 20/1/99, rec. n. 23271).

É pois a esta luz que se deverá perspectivar a tese que vem fazendo vencimento neste Supremo Tribunal, e que acima enunciamos, segundo a qual não tem a Fazenda Pública legitimidade para discutir a decisão que condena ou não um sujeito processual em custas (suposto que não é a Fazenda Pública a condenada).

Isto mesmo que as receitas provenientes das custas ou parte delas sejam atribuídas à Direcção Geral dos Impostos.

Estamos perante uma questão de legalidade, que cabe ao MP (que não à FP) prosseguir.

E se isto é assim no tocante a custas, não se vê que tratamento diverso possa ter a questão que ora nos ocupa, qual seja a de saber se os honorários fixados a favor de advogado devem sair do fundo previsto no n.º 3 do art. 3º do DL n. 29/98, de 12/2 (como defende a decisão recorrida), se do Cofre Geral dos Tribunais, como defende o recorrente.

Na verdade, estamos perante uma questão de legalidade, cuja defesa cabe ao MP (nos apontados termos atrás referidos) e não à Fazenda Pública.

4. Face ao exposto, acorda-se em não tomar conhecimento do recurso, por falta de legitimidade da Fazenda Pública, ora recorrente.

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 26 de Janeiro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 26 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Taxa de publicidade.*

### Sumário:

*A taxa de publicidade, questionada nos presentes autos e cobrada pela Câmara Municipal de Lisboa, relativamente a instalação de reclamos luminosos, em prédios urbanos particulares, é de qualificar como imposto estando a sua criação, através de diploma não legislativo, ferida de inconstitucionalidade, por violar o preceituado nos artigos 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), da CRP.*

Processo n.º 1167/04-30.

Recorrente: Câmara Municipal de Lisboa.

Recorridos: PORTIS — Hotéis Portugueses, S. A., e Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. António José Pimpão.

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

1. A Câmara Municipal de Lisboa recorre da sentença que, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de taxa de publicidade e, por isso, anulou a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. É com base no conceito de taxa estabelecido no n.º 2 do artigo 4.º da LGT, que se deve aferir da qualificação do tributo presente nestes autos, como taxa ou imposto (prevalecendo, como demonstrámos, a primeira) e, em consequência, da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de tal tributo.

2. O tributo exigido pela Recorrente resulta directamente da remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares, em razão da imposição legal de aqueles serem obrigados a requerer uma licença para o exercício da actividade publicitária, para a qual se exige a verificação dos requisitos decorrentes das normas legais e regulamentares aplicáveis, cujo cumprimento à autoridade licenciadora cabe assegurar.

3. A verificação da compatibilidade dos reclamos publicitários com a área envolvente e a segurança dos dispositivos, prende-se directamente com um serviço prestado pelo Município, inerente à emissão da correspondente licença, esta indispensável ao exercício da actividade publicitária.

4. A licença de publicidade permite fazer publicidade na via pública ou no espaço aéreo, independentemente do meio ou do suporte, propiciando a utilização de um bem público, consubstanciado nas ruas, avenidas, praças, jardins, e espaço aéreo onde a mesma é visível, onde circulam as pessoas com as quais se estabelece o diálogo publicitário, com aproveitamento exclusivo para o beneficiário, o que legitima a exigência de uma taxa, contrapartida dessa utilização.

5. Do exposto, resulta manifesta a existência da sinalgmaticidade, pressuposto da qualificação do tributo que ora nos ocupa como taxa,



a qual se basta com a existência de um mínimo de equilíbrio jurídico entre ambas as prestações, bem patente no presente caso.

6. O tributo cobrado em virtude do licenciamento prévio e da manutenção dos meios publicitários, objecto dos presentes autos, reveste, assim, a natureza de taxa.

7. Revestindo tal natureza, ao referido tributo não é aplicável o princípio constitucional da legalidade dos impostos, previsto no artigo 103.º da CRP, pelo que não padece o mesmo do vício de inconstitucionalidade.

8. É inconcebível e inaceitável que, prestando o Município um serviço de análise, fiscalização e emissão da respectiva licença de publicidade, não deva existir uma contrapartida por tal serviço, através da cobrança da respectiva taxa.

9. Aliás, tal taxa constitui uma receita própria dos municípios, consagrada na Lei das Finanças Locais, que concorre para a autonomia financeira e, consequentemente, para a autonomia local, princípios constitucionalmente consagrados, designadamente, no artigo 238.º da CRP.

10. Nesta conformidade, os artigos 3.º e 16.º do Regulamento de Publicidade não são inconstitucionais, não padecendo as liquidações de qualquer ilegalidade.

11. Assim, concluímos pela procedência do presente recurso, dada a manifesta constitucionalidade do tributo liquidado e cobrado, por configurar uma verdadeira taxa, devendo, por conseguinte, ser revogada a decisão judicial recorrida.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento nos termos da jurisprudência reiterada do TC acatada pelo STA.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1) A impugnante foi notificada para pagamento da quantia relativa a licença para exercício da actividade publicitária e ocupação da via pública, como resulta dos docs. de fls. 9 a 12.

2) A denominada licença respeita a anúncios publicitários dos Hotéis IBIS José Malhoa e IBIS Saldanha (estabelecimentos hoteleiros propriedade da impugnante) colocados nos mesmos.

3.1. A sentença recorrida julgou a impugnação procedente e por isso anulou a respectiva liquidação por ocorrer inconstitucionalidade orgânica da norma que prevê a cobrança da taxa de publicidade quando as mensagens publicitárias se encontrem colocadas em bens pertencentes a particulares.

É esta decisão que vem questionada pela recorrente C. M. de Lisboa.

A sentença recorrida acompanha jurisprudência corrente do Tribunal Constitucional que vem sendo acompanhada por este STA, inexistindo motivo para dela discordar.

Na verdade a distinção entre imposto e taxa assenta na unilateralidade ou bilateralidade dos tributos pois que enquanto o imposto tem estrutura unilateral, a taxa caracteriza-se pelo seu carácter bilateral e sinalagmático assumindo tal diferenciação quer a doutrina quer a jurisprudência.

E de tal distinção resulta a afirmação do carácter sinalagmático das taxas o que implica reconhecer que a sua estrutura “supõe a existência de uma corresponsabilidade entre a prestação pecuniária a pagar e a prestação de um serviço pelo Estado ou por outra entidade pública”, contrapartida essa que foi expressamente acolhida no n.º 2 do artigo 4º da Lei Geral Tributária ao afirmar a “utilização de um serviço público

de que beneficiará o tributado, (...) utilização, pelo menos, de um bem público ou semi-público ou de um bem do domínio público e, finalmente, (...) remoção de um obstáculo jurídico ao exercício de determinadas actividades por parte dos particulares”.

Tal relação sinalagmática entre a contrapartida e o montante a pagar não pode deixar de ter um carácter substancial ou material, e não meramente formal o que não implica, porém, que se exija uma equivalência económica rigorosa entre ambos, não sendo incompatível com a natureza sinalagmática da taxa o facto de o seu montante ser “superior (e, porventura, até consideravelmente superior) ao custo do serviço prestado” contudo o que não pode é ocorrer uma «desproporção intolerável», ou seja, “manifesta” e comprometedora, “de modo inequívoco, da corresponsabilidade pressuposta na relação sinalagmática”, devendo a respectiva aferição tomar em conta, não apenas o valor da quantia a pagar, mas também a utilidade do serviço prestado.

Conforme se refere na sentença recorrida os anúncios a que se referem os presentes autos não foram colocados em espaço público e não foi prestada qualquer contrapartida por parte da Câmara à impugnante pois que, como refere o TC, Ac. n.º 313/92 de 6 de Outubro, Proc. 435/91, e reafirmou no Ac. n.º 453/03 de 14 de Outubro, Proc. 410/03, “mesmo nas hipóteses em que a actividade dos particulares sofre uma limitação, aquilouta actividade estadual, consistente na retirada do obstáculo à mencionada limitação mediante o pagamento de um tributo, é vista pela doutrina como a imposição de uma «taxa» somente desde que tal retirada se traduza na dação de possibilidade de utilização de um bem público ou semi-público”.

Dá que seja de concluir, com a sentença recorrida, que não havendo qualquer oneração especial de um serviço público, nem qualquer utilização de um bem público ou semi-público, dado que o local pertence a particulares, terá que considerar-se o tributo em causa como um imposto.

Neste sentido se tem pronunciado o TC em casos semelhantes aos dos presentes autos e nomeadamente nos Ac. n.º 558/98 de 29 de Setembro, Proc. 240/97, n.º 63/99 de 2 de Fevereiro, Proc. 513/97, n.º 32/00 de 12 de Janeiro, Proc. 104/99, n.º 437/03 de 30 de Setembro, Proc. 540/02, n.º 453/03 de 14 de Outubro, Proc. 410/03, n.º 34/04 de 14 de Janeiro, Proc. 33/03) e n.º 109/04 de 11 de Fevereiro, Proc. 409/03.

E na verdade, conforme se escreveu no referido Ac. do TC n.º 32/00 de 12 de Janeiro, Proc. 104/99, estando em causa a afixação de um reclamo e de um friso luminosos nas fachadas de um prédio urbano tal afixação não constitui qualquer «ocupação» minimamente relevante do «espaço público».

Afirmou, ainda, o TC que não estando em causa nos autos a utilização de veículos para publicidade, mas a colocação de reclamos luminosos em telhados de prédios urbanos tal facto porém, em nada impede a aplicação da doutrina fixada em jurisprudência anterior uma vez que igualmente não ocorreria utilização de bens ou locais públicos ou semi-públicos, mas sim de bens ou locais pertencentes a particulares, Ac. n.º 63/99 de 2 de Fevereiro, Proc. 513/97, e n.º 453/03 de 14 de Outubro, Proc. 410/03, e daí que não ocorra a contrapartida específica, na utilização de um bem semi-público, para a remuneração periódica da mera permanência do reclamo e friso em questão, Ac. n.º 34/04 de 14 de Janeiro, Proc. 33/03.

Assim é de concluir que as taxas de publicidade, questionadas nos presentes autos e cobrados pela Câmara Municipal de Lisboa, relativamente à instalação de reclusos luminosos, em prédios urbanos particulares, sejam de qualificar como impostos estando a sua criação, através de diploma não legislativo, ferida de inconstitucionalidade por violar o preceituado nos artigos 106.º, 2, e 168.º, 1, i), da CRP.

É, por isso, de afirmar, com a sentença recorrida, que as normas contidas nos art.ºs 3.º e 16.º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa, nas quais se baseia a taxa constante do art. 23.º, obs. 4, al. b) da TTORM, padecem de inconstitucionalidade orgânica por violação dos anteriores art. 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, al. i), da Constituição da República (actuais artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, al. i)).

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao recurso.  
Sem custas.

Lisboa, 26 de Janeiro de 2005. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta de Queiroz* (com a declaração de que voto o acórdão apenas considerando que segue a jurisprudência firme do Tribunal Constitucional) — *Lúcio Barbosa*.

#### Acórdão de 26 de Janeiro de 2005.

##### Assunto:

*Recurso «per saltum»; matéria de facto; incompetência do STA; competência do TCA.*

##### Sumário:

*Questionando-se, nas conclusões do recurso «per saltum», matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do STA e pela competência do TCA para daquele conhecer.*

Processo n.º 1417/04-30.

Recorrente: Tovil Tosel — Vidros para Iluminação, L.ª

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Cons. Dr. Fonseca Limão.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Tovil – Tosel – Vidros para Iluminação, L.ª, inconformada com a sentença, a fls 292 e seguintes, do M. Juiz do T.A.F. de Leiria, dele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

“Assim, os condicionalismos em que foi aprovado o DL. 103/80 nomeadamente em matéria de prazo de prescrição dos juros de mora deixaram de existir (conclusão B)).

O relator, porém, no entendimento de que, naquela conclusão, se vertia matéria de facto não estabelecida na decisão recorrida, propendeu

a declarar este S.T.A. incompetente para o conhecimento do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A..

Notificadas as partes para, a este propósito se pronunciarem, apenas o fez a recorrente, afirmando que a alusão aos condicionalismos em que foi aprovado o D.L. 103/80 foi feita como factor de interpretação da própria Lei, sendo seu entendimento que, desse forma, a alegação não passou a ter a natureza de uma questão de facto.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A. convergiu com o entendimento do relator.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Confrontada a conclusão atrás referida com a peça recorrida, desde logo resulta que nesta nada se estabeleceu quanto aos condicionalismos em que foi aprovado o dito diploma legal e se deixaram ou não de existir.

Ora, a questão de saber de tais condicionalismos deixaram ou não de existir logra enquadramento no plano factual, pois que se trata de captar ocorrências da vida real que em nada se prendem com a interpretação e aplicação da Lei.

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

O que, nos termos dos art.ºs. 32º n.º 1 al. b), 39º e 41º n.º 1 al. a) do E.T.A.F. (anterior) e 280º do C.P.P.T., determina a incompetência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso e a competência, para o efeito, do T.C.A..

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 2 UC e a procuradoria em 1/6, sem prejuízo do concedido apoio judiciário.

Lisboa, 26 de Janeiro de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

#### Acórdão de 26 de Janeiro de 2005.

Processo n.º 1828/03-30.

Recorrente: IBERSOL, SGPS, S. A.

Recorrido: director-geral dos Registos e do Notariado.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Director-Geral dos Registos e do Notariado, notificado do despacho do Relator de fls. 250 e 251, que julgou findo o recurso interposto, por oposição de acórdãos, para o Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, com fundamento no facto de o acórdão tido por fundamento ainda não ter transitado em julgado, conforme informação fornecida a fls. 249, dele veio reclamar para a conferência.

Alega, em síntese, que, conforme consta do documento junto a fls. 262, aquele aresto transitou em julgado em 11 de Outubro de 2002.

Pelo que e uma vez que se encontram preenchidos os demais requisitos do recurso por oposição de acórdãos, devia ser ordenado o prosseguimento do recurso.

A Fazenda Pública e Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto, notificados para o efeito, nada disseram sobre o ora requerido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Como é sabido, para se poder falar em oposição de julgados legitimadora de recurso para o Pleno da Secção, nos termos do disposto no art<sup>o</sup> 30<sup>o</sup>, al. b) do ETAF, na anterior redacção e 284<sup>o</sup> do CPPT, aqui aplicável ex vi do disposto no art<sup>o</sup> 12<sup>o</sup> da Lei n<sup>o</sup> 15/01 de 5/6, necessário se torna que os acórdãos considerados em oposição hajam decidido sobre a mesma questão fundamental de direito, aplicando os mesmos preceitos legais de forma diversa a idênticas situações de facto.

Tem vindo também esta Secção do STA a entender que constitui requisito de admissibilidade do recurso com fundamento em oposição de acórdãos, no domínio do contencioso tributário, o trânsito em julgado do acórdão tido por fundamento.

A este propósito escreve o Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4<sup>a</sup> ed., pág. 1.143, que “o acórdão invocado como fundamento tem de ser uma decisão transitada em julgado.

Este requisito constava do n.º 4 do art. 763.º do C.P.C., que estabelecia uma presunção de trânsito em julgado, se o recorrido não alegasse que o trânsito não havia ocorrido.

Esta exigência, independentemente daquela norma, decorre da própria finalidade primacial dos recursos por oposição de acórdãos no âmbito do contencioso administrativo e fiscal que é a de assegurar a igualdade de tratamento de situações iguais. A questão da existência de uma desigualdade de tratamento só se coloca, naturalmente, perante uma decisão anterior definitiva, pois, se a decisão anterior estiver dependente de apreciação em recurso, poderá vir a ser alterada no sentido da decisão recorrida.

Assim, deve entender-se que o trânsito em julgado do acórdão invocado como fundamento do recurso, é um dos requisitos de admissibilidade do recurso com fundamento em oposição de acórdãos no domínio do contencioso tributário”.

No caso dos autos e não obstante a informação que a Secretaria forneceu a fls. 249, o que se ficou a dever a mero lapso, conforme informação posteriormente dada, pela mesma, via telefone, a verdade é que, como resulta do documento junto a fls. 262, o acórdão tido por fundamento transitou em julgado em 11/10/02.

Pelo que se encontra assim preenchido o referido requisito.

3 – Mas verificar-se-ão os demais requisitos?

No acórdão recorrido apreciou-se a questão se saber qual a taxa de juro aplicável ao cálculo dos juros indemnizatórios no período compreendido entre 12/2/96 (data da entrada em vigor do art<sup>o</sup> 83<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 4 do CPT com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto-lei n<sup>o</sup> 7/96 de 7/2) e 1/1/99 (data da entrada em vigor da LGT), tendo-se decidido que essa taxa corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais.

No acórdão tido por fundamento decidiu-se que os juros indemnizatórios são calculados com base na taxa básica de desconto do Banco de Portugal vigente em cada momento ao longo do período a que se reportam os juros, acrescidos de cinco pontos percentuais.

Ora, do cotejo destas duas situações é patente a “antítese discursiva” entre os arestos em confronto, pois que, perante situações de facto idênticas, decidiram de modo diverso a mesma questão fundamental de direito.

4 – Nestes termos, acorda-se em atender a reclamação e revogar o despacho reclamado, substituindo-o por outro em que se ordena que o recurso deve prosseguir os seus termos.

Sem custas.

Após trânsito em julgado e oportunamente, cumpra-se o disposto nos art<sup>os</sup> 284<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 5 e 282<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 3 do CPPT.

Lisboa, 26 de Janeiro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 26 de Janeiro de 2005.

### Assunto:

*Execução fiscal. Anulação de venda. Competência para decidir.*

### Sumário:

*O pedido de anulação da venda efectuada em processo de execução fiscal integra o acervo da competência material dos tribunais tributários de 1.ª instância, quer por se tratar de incidente processual (artigos 151.º, n.º 1, do CPPT, e 237.º, n.º 2, do CPT), quer por, como tal, integrar acto de natureza estritamente jurisdicional, que a lei e a constituição reservam exclusivamente aos tribunais.*

Processo n.º 1890/03-30.

Recorrente: Amélia de Andrade Azevedo e outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformadas com o despacho proferido a fls. 51 do Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância de Braga, que se declarou incompetente em razão da matéria, para conhecer o pedido de anulação de venda, feita pela 1<sup>a</sup> Repartição de Finanças de Vila Nova de Famalicão no âmbito de um processo de execução fiscal n<sup>o</sup> 0450-98/102924, dele interpôs o presente recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, as oponentes Amélia de Andrade Azevedo e Iracema Andrade de Azevedo, nos autos convenientemente identificadas.

Apresentaram tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnano pela revogação do impugnado despacho e consequente

procedência do presente recurso, formularam, a final, as seguintes conclusões:

A) *As recorrentes requereram a anulação da venda feita no Processo de Execução Fiscal que com o n.º 0450-98/102924.0 correu os seus termos pela Primeira Repartição de Finanças de Vila Nova Famalicão.*

B) *A decisão da Anulação da referida venda tem natureza jurisdicional.*

C) *Integrando mesmo, o conceito de incidente a que se refere o artigo 151.º, do C.P.P.T.;*

D) *Também de acordo com o artigo 237.º do C.P.T., a Anulação da Venda é um acto de natureza jurisdicional da competência dos Tribunais Tributários da Primeira Instância;*

E) *Além disso, é entendimento unânime da jurisprudência, que a Anulação da Venda é da competência dos Tribunais Tributários de Primeira Instância;*

F) *Assim sendo, ao declarar incompetente o Tribunal Tributário de Primeira Instância de Braga, para decidir da anulação da Venda, a decisão recorrida violou o disposto nos artigos 10.º 1.f), 16.º e 151.º, n.º 1 todos do C.P.P.T., o artigo 237.º do C.P.T. e artigo 202.º n.º 1, da C.R.P.*

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público, emitiu depois mui douto parecer opinando pela procedência do recurso jurisdicional e conseqüente revogação do sindicado despacho, uma vez que, em seu esclarecido entender, “*o pedido de anulação da venda, enquanto ocorrência estranha ao normal desenvolvimento do processo de execução fiscal deve ser considerado um incidente.*” e como tal cabe no conceito de incidente processual inserido no n.º 1 do art.º 151.º do C.P.P.T.,

Tanto mais que, sublinha também, ser competente para conhecer do litígio, o Tribunal Tributário de 1.ª Instância da área onde ocorrer a execução e não a Repartição de Finanças.

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

O objecto do presente recurso é, como decorre do relato que antecede, o despacho de fls. 54, do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga, que se declarou incompetente, em razão da matéria para conhecer do pedido de anulação da venda feito no processo de execução fiscal.

Uma vez que, sustenta no mesmo despacho recorrido, a competência para decidir da anulação da venda, é por aplicação do disposto nos artigos 10.º, n.º 1, alínea f) e 151.º, n.º 1 do C.P.P.T., do chefe da Repartição de Finanças e não do Tribunal.

É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional que se insurgem as recorrentes, perseguindo, em síntese e fundamentalmente, julgado que considere antes materialmente competente o Tribunal recorrido.

E, tudo visto, importa desde já se adiante que a razão está com as Recorrentes.

É sabido que os tribunais são órgãos que exercem a função jurisdicional, e que esta se traduz e consubstancia na “*composição de conflitos de interesses*”, levada a cabo por um órgão independente e imparcial, de harmonia com a lei ou com critérios por ela definidos, tendo como fim último e específico a realização do Direito e da Justiça; a função jurisdicional está assim e por isso mesmo constitucionalmente reservada

aos tribunais, aos quais cabe, com carácter de exclusividade e constitucionalmente, dirimir os conflitos de interesses públicos e privados – cfr. art.º 202.º da Constituição da República -.

E é a própria Constituição que indica estabelecendo, embora de forma genérica, a competência de alguns tribunais – cfr. arts. 209.º a 214.º -.

Estabelecendo expressamente, no que concerne aos tribunais administrativos e tributários – cfr. art.º 212.º n.º 3 -, que “*competem aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais*”.

Daí que, como acontece com a generalidade dos procedimentos administrativos, também no processo tributário os actos e decisões com incidência sobre direitos e interesses dos particulares sejam passíveis de recurso para os tribunais, tal como também expressamente se salvaguarda na lei ordinária, agora no art.º 279.º do CPPT,

Quer quanto “*aos actos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário*”, quer quanto “*aos actos jurisdicionais praticados no processo de execução fiscal, designadamente as decisões sobre incidentes...*” – cfr- n.º 1 al. a) e b) do citado preceito -.

Nestes últimos, nos processos de execução fiscal, a administração fiscal tributária apenas poderá praticar actos materialmente administrativos estando-lhe vedada a prática de actos formal ou materialmente jurisdicionais, tal como decorre do art.º 103.º 1 da LGT, pois “*O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração Tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional.*”, assim se revelando clara a opção do legislador.

Nestes processos, a intervenção da Administração Tributária está, pois, confinada à participação na realização do seu escopo judicial mas sem qualquer intervenção ou ingerência em sede de poder ou função jurisdicional.

Dai que, embora reconhecida à execução fiscal a natureza judicial, o legislador da Lei Geral Tributária tenha sentido necessidade de expressamente limitar a actividade da administração tributária aos actos que, por natureza, não assumam ou revistam natureza de actos jurisdicionais.

Ora, no caso dos presentes autos e tal como bem proficientemente sustentam, quer as Recorrentes, quer o Exm.º Magistrado Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo, “*... o pedido de anulação da venda, enquanto ocorrência estranha ao normal desenvolvimento do processo de execução fiscal deve ser considerado um incidente*” e “*nesta medida, a norma constante do art.º 151.º n.º 1 CPPT deve ser interpretada no sentido de que o tribunal tributário de 1.ª Instância da área onde correr a execução é materialmente competente para o conhecimento do pedido da anulação.*”

E agora com Jorge Lopes de Sousa, in CPPT, anotado, tal como as Recorrentes também salientam, “*As matérias cujo conhecimento é atribuído no n.º 2 deste artigo aos Tribunais Tributários são as que exigem uma decisão de carácter jurisdicional.*”

“*A anulação da venda estava referida no n.º 2 do artigo 237.º do CPT que corresponde ao n.º 1 do artigo 151.º, como englobada na competência dos Tribunais Tributários de 1.ª instância.*”

Pois, como aqui, no caso dos presentes autos, “*A apresentação de um pedido de anulação de venda, com a possibilidade de ser afectada a validade de actos processuais, não pode deixar de ser considerada como uma ocorrência estranha ao desenvolvimento normal do processo*

que, como tal, cabe no conceito de incidente processual, estando, por esta via, englobada neste n.º 1 do artigo 151.º”

Incidente processual assim definido também por Alberto dos Reis, in Comentário ao Código de Processo Civil, volume III, página 563.

“... cabem neste conceito de incidente, não só os incidentes típicos previstos no C.P.P.T. (embargos de terceiro, habilitação e apoio judiciário, indicados no art.º 166º), mas também todos os incidentes atípicos, que não estão expressamente indicados neste Código para o processo de execução fiscal não por não terem natureza de incidentes, mas por não se pretender introduzir-lhes qualquer especialidade ou atribuir-lhe o regime processual específico previsto na lei para o respectivo incidente típico”, como anota Jorge Lopes de Sousa sobre a controvertida questão da competência material para apreciar e decidir a requerida anulação da venda efectuada em execução fiscal na citada obra e em comentário ao referido artigo 151º do CPPT, ponto 4 -.

E esta é também a jurisprudência da secção de contencioso Tributário deste Supremo Tribunal – vejam-se os acórdãos de 28.06.95, processo n.º 19.033; de 27.09.2000, processo n.º 24.634 e de 09.07.2003, processo n.º 922/03.

Deles emana jurisprudência segura sobre o controvertido ponto, sempre se doutrinando e acometendo a questionada competência aos tribunais tributários “... os incidentes surgidos no processo de execução fiscal corrente no respectivo órgão para tal competente, são decididos pelo tribunal e não por aquele...” “(do último aresto invocado).

Procedem assim e integralmente todas as conclusões do presente recurso jurisdicional.

Termos em que acordam os Juízes desta Secção em conceder-lhe provimento e, conseqüentemente, e em revogar a impugnada decisão judicial para ser substituída por outra que, ao menos pela afastada razão, não deixe de conhecer do pedido de anulação da venda formulada pelas Recorrentes.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Janeiro de 2005. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*IRS. Impugnação judicial. Questão nova. Conceito de actividade comercial ou industrial. Cessão de créditos a accionistas da empresa cedida.*

### Sumário:

*I — Os recursos jurisdicionais têm por finalidade o reexame da decisão recorrida, pelo que não pode pronunciar-se sobre questões novas, não apreciadas pelo tribunal «a quo», salvo sempre o dever de conhecimento oficioso.*

*II — Para determinar o conceito jurídico de actividade comercial ou industrial, para efeitos de IRS, há que recorrer ao conceito económico de actividade comercial ou industrial, que abrange actividades de mediação entre a oferta e a procura e actividade de incorporação de novas utilidades na matéria, em ambos os casos com fins especulativos, ou seja, com o objectivo de obtenção de lucros.*

*III — Se os credores de uma empresa cederam a título oneroso os seus créditos a dois dos seus accionistas, ainda que por um valor inferior ao valor nominal, não se pode, desde logo, daí concluir em termos de a actividade exercida por estes assumir natureza comercial.*

*IV — Torna-se indispensável demonstrar que os impugnantes tenham praticado actos de mediação entre a oferta e a procura, ou seja, que compraram aqueles créditos para revenda ou que vendiam créditos que adquiriam com o intuito de revender e movidos com o espírito de obter lucro.*

Processo n.º 371/04-30.

Recorrente: José Valentim Cardoso Taveira da Mota e outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – José Valentim Cardoso Taveira da Mota e mulher Bernardete da Conceição Barroso Silva Taveira da Mota, residentes na Rua Alfredo Keil, nº112/118, Porto, 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 do Porto que julgou procedente a impugnação judicial que aqueles deduziram contra a liquidação adicional de IRS, respeitante ao ano de 1990, no valor de 21.880.456\$00, dele vêm interpor o presente reverso, formulando as seguintes conclusões:

1. As informações que o douto acórdão recorrido designa como sendo de «fls. 7, 8 e 10 do relatório da IGP de exame à escrita da EPA, SA», **não podem ter qualquer relevância probatória**, uma vez que esse alegado “relatório da IGP” **não consta** dos autos nem do processo administrativo apenso; dessas citadas **folhas** avulsas não consta o **nome**, a **categoria** ou a **assinatura** de quem as escreveu, nem a **data** em que as mesmas foram redigidas, para além de não serem fundamentadas.

2. O douto acórdão recorrido enferma de erro evidente quando estabeleceu (nos seus pontos 21 a 29) os “*critérios legais de eficácia probatória*” partindo do pressuposto de que os Recorrentes eram obrigados a ter contabilidade organizada, quando, na verdade, **não eram legalmente obrigados a ter contabilidade organizada nem quaisquer livros de escrita.**

3. O art. 44º-1 do Cód. Com. é legalmente inaplicável ao caso **sub judice**, uma vez que os Recorrentes não são nem nunca foram comerciantes, não são nem nunca foram obrigados a ter escrituração comercial ou livros de escrituração comercial, não estão em causa “*factos ou actos*

de comércio” e da matéria de facto não resulta se os livros da “EPA, S.A.” estavam ou não devidamente arrumados.

4. Atendendo a que a cessão do crédito em causa não se encontrava sujeita a forma escrita (art. 578º do CC) e só produzia efeitos relativamente ao devedor desde que lhe fosse notificada (art. 583º do CC), para prova dessa cessão de créditos era admissível, para além da prova documental produzida, a prova testemunhal também produzida.

5. Ao decidir não conferir relevância probatória ao documento de fls. 223, o douto acórdão recorrido enferma de erro decorrente de não ter levado em consideração que a declaração exarada em tal documento não foi proferida apenas pelo Recorrente, e que esse documento serviu de suporte a um lançamento contabilístico feito pela EPA na sua contabilidade.

6. Para além de ilegal e de efeitos nefastos, a interpretação que é feita no douto acórdão recorrido das normas dos arts. 44º-1 do Cód. Com., 347º, 376º-2, 392º, 293º-1 do CC e 134º-1 do CPT, sempre seria claramente inconstitucional, por violação, designadamente, do disposto nos arts. 103º e 104º da CRP.

7. Da matéria de facto dada como assente, mesmo depois das alterações que a esta foram feitas pelo tribunal *a quo*, não poderá concluir-se que os Recorrentes se recusaram a exhibir os documentos relativos a rendimentos, custos, despesas e abatimentos para efeitos de IRS.

8. A liquidação impugnada enferma, aliás, de **duplicação da colecta**, na medida em que nela não foram tidos em consideração os montantes de IRS que ao Recorrente comprovadamente foram retidos na fonte pelas entidades pagadoras dos respectivos rendimentos, e que têm a natureza de pagamentos por conta do imposto devido a final.

9. **Não sendo os Recorrentes comerciantes** nem se encontrando a **cessão de créditos** especialmente regulada no Código Comercial nem em qualquer outra legislação comercial, o contrato através do qual a sociedade “Manuel Carvalho, Lda.” cedeu ao Recorrente marido e ao seu sócio o crédito que detinha sobre a “EPA, S.A.”, **não pode ser considerado como um acto de comércio.**

10. Ainda que da referida cessão de créditos tivesse resultado para os Recorrentes o ganho que foi alegado pela administração fiscal (no que não se concede), esse ganho, para além de não se integrar na previsão da norma do art. 4º-2/g do CIRS, **não se encontrava sujeito a tributação à luz de qualquer outra norma de incidência prevista nesse mesmo diploma.**

11. Assim, o douto acórdão recorrido, ao qualificar a referida cessão de créditos como um **«acto de comércio objectivo»** e ao submeter os ganhos alegadamente daí derivados (**mas, na verdade, inexistentes**) ao disposto no art. 4º-2/g do CIRS (na versão anterior àquela que a esta norma foi dada pelo DL 257-B/96, de 31/12), **enferma de erro manifesto.**

12. A referida norma do art. 4º-2/g do CIRS, quando interpretada e aplicada com o sentido que lhe foi dado na decisão recorrida, sempre estaria **enferma de inconstitucionalidade** por violação do disposto no art. 103º-2 da CRP, bem como do *direito à certeza e à segurança jurídica* que constitui o fundamento da configuração do **princípio da legalidade** como *reserva absoluta de lei formal* (arts. 103º-2-3 e 165º-1/i da CRP).

13. Perante os factos documentados no processo administrativo, é inequívoca a **insuficiência legal da fundamentação da decisão** de

fixação do rendimento colectável por métodos indiciários, o que inquina a liquidação impugnada de **vício de forma.**

14. De todo o modo, sempre a **fundamentação da notificação** da mesma decisão seria **legalmente insuficiente**, por dela não constarem os elementos essenciais (v.g., o alegado *«relatório da IGP de exame à escrita da EPA, SA»*) através dos quais os Recorrentes pudessem tomar conhecimento dos fundamentos da liquidação, mantendo-se ineficaz o acto notificado, sob pena de violação do disposto nos arts. 268º-3 da C.R.P., 124º e 125º do CPA, 21º e 22º do CPT, e 67º-2 do CIRS.

15. O douto acórdão recorrido julgou improcedente o invocado vício de **insuficiente fundamentação** porque se baseou numa leitura errada e parcial de trechos da reclamação dos Recorrentes retirados do respectivo contexto, e porque não levou sequer em consideração que do processo administrativo apenso **não constam sequer todas as folhas** do alegado *“relatório da inspecção tributária”*, e que nem as folhas que dele constam foram notificadas ao Recorrente.

16. Para além de o **teor** da reclamação apresentada pelos Recorrentes contra a decisão de fixação do rendimento colectável **infirmar e contrariar** claramente o sentido que, **despropositadamente**, dela foi retirado pela decisão recorrida, a verdade é que, para ser havida como confissão uma qualquer alegação vertida em acto processual que não seja um articulado, **o mesmo tem de ser firmado pela parte ou por «procurador especialmente autorizado», o que não aconteceu.**

17. A decisão recorrida incorre, pois, em **erro manifesto**, quer na parte em que refere que qualquer das alegações vertidas na reclamação da decisão de fixação do rendimento colectável constitui *«confissão judicial escrita, coberta por força probatória plena»* quanto ao conhecimento do mencionado relatório, quer quando considera provado terem os Recorrentes sido notificados do *«relatório da inspecção tributária»*.

18. O douto acórdão recorrido violou as seguintes normas jurídicas (art. 690º-2/a do CPC):

- a. arts. 712º-1/a/b do CPC, 76º-1 da LGT e 134º-1-2 do CPT (correspondente ao actual art. 115º-1-2 do CPPT);
- b. arts. 2º e 44º-1 do Cód. Com., 347º, 392º e 293º-1 do CC;
- c. arts. 158º do CPC e 205º da CRP;
- d. arts. 44º-1 do Cód. Com., 347º, 376º-2, 392º, 293º-1 do CC, 134º-1 do CPT, e arts. 103º e 104º da CRP;
- e. art. 4º-2/9 do CIRS (na redacção anterior àquela que foi dada pelo DL 257-B/96, de 31/12) e 103º-2-3 e 165º-1/i da CRP;
- f. art. 127º-2 do CIRS;
- g. arts. 27º, 62º e 268º-3 da C.R.P., 124º e 125º do CPA, 21º e 22º do C.P.T., e 67º-2 do CIRS;
- h. arts. 356º-1 e 358º-1 do CC.

19. **O sentido com que, no entender dos Recorrentes, as normas que constituem fundamento jurídico da douta decisão recorrida deviam ter sido interpretadas e aplicadas, é o seguinte (art. 690º-2/b do CPC):**

- a. As normas dos arts. 712º-1/a/b do CPC e 134º-2 do CPT, com o sentido de não permitir que o tribunal *a quo* tivesse alterado a matéria de facto que havia sido dada como provada pelo tribunal de 1ª Instância, uma vez que nem dos autos constam todos os elementos de prova que serviram de base à decisão sobre os pontos da matéria de facto em causa (art. 712º-1/a do CPC), nem os elementos fornecidos pelo

processo impunham decisão diversa, insusceptível de ser destruída por quaisquer outras provas;

b. Ainda que a norma do art. 44º-1 do Cód. Com. fosse aplicável ao caso *sub judice*, e não é, sempre a mesma teria de ser interpretada e aplicada com o sentido de que os assentos lançados nos livros de comércio, ainda quando não estão regularmente arrumados, apenas **fazem prova plena contra o comerciante a quem os mesmos pertencem** (no caso contra a “EPA, S.A.”), e não contra quem nem sequer é comerciante (como é o caso dos Recorrentes).

c. A 1ª parte da norma art. 2º do Cód. Com., com o sentido de que o referido contrato de cessão de créditos não constitui um *acto objectivo de comércio*, pois não se encontra especialmente regulado no Código Comercial nem em qualquer outra legislação comercial.

d. A 2ª parte da norma do art. 2º do Cód. Com., com o sentido de que, designadamente para efeitos da “*presunção que está na base da 2ª parte deste art. 2º*”, da qualidade de accionista de uma sociedade comercial **não resulta** para o titular dessas acções a qualidade de comerciante.

e. A norma dos arts. 134º do CPT e 347º, 392º e 293º-1 do CC, com o sentido de que os alegados “*registos contabilísticos*” e “*documentação contabilística*” da “EPA, S.A.” **não fazem prova plena**, e muito menos **contra quem, como os Recorrentes, nem nunca foi comerciante nem é obrigado a ter escrituração comercial ou contabilidade organizada**.

f. As normas dos arts. 134º-1 do CPT e art. 376º-2 do CC, com o sentido de considerar a “DECLARAÇÃO” exarada no documento de fls. 223, bem como a prova testemunhal produzida, com a mesma relevância probatória que lhe foi dada pelo tribunal de 1ª instância.

g. A norma do art. 4º-2/g do CIRS (na redacção anterior àquela que lhe foi dada pelo DL 257-B/96, de 31/12), com o sentido de que na respectiva previsão não se incluíam casos como o presente, pois **para além de a referida cessão de créditos não consubstanciar qualquer acto de comércio**, mas sim um acto de *natureza exclusivamente civil*, tendo o crédito sido cedido ao Recorrente e a outro por um preço igual ao seu valor nominal, nunca da efectivação de um contrato desta natureza poderia resultar um rendimento sujeito a IRS, porquanto, quer em **termos abstractos** quer em **termos concretos**, daí não resultaria qualquer **incremento da capacidade contributiva dos cessionários**.

h. A norma do art. 125º-3 do CIRS, com o sentido de que nela, contrariamente ao que é referido no douto acórdão recorrido, não se inclui qualquer presunção.

i. As normas dos arts. 268º-3 da C.R.P., 124º e 125º do CPA, 21º e 22º do C.P.T. (então vigente), e no art. 67º-2 do CIRS (na redacção vigente em 1990), com o sentido de a falta de indicação das razões que presidiram à fixação da matéria colectável, quer no processo administrativo quer na notificação enviada aos Recorrentes, consubstanciar **insuficiente fundamentação da decisão** de fixação do rendimento colectável por métodos indiciários, bem como **insuficiente fundamentação da notificação** dessa decisão.

j. As normas dos arts. 356º-1 e 358º-1 do Código Civil, com o sentido de que, para ser havida como confissão uma qualquer alegação verdadeira em acto processual que não seja um *articulado*, o mesmo tem de ser firmado pela parte ou por «*procurador especialmente autorizado*».

20. **Não deviam ter sido aplicadas as seguintes normas, mas antes as que seguidamente também se referem (art. 690º-2/c do CPC):**

a. **As normas dos arts. 44º-1 do Cód. Com. e 347º, 376º-2, 392º, 293º-1 do CC**, tendo em consideração que: a) os Recorrentes **não são nem nunca foram comerciantes** (e dos autos não constam quaisquer factos de onde possa extrair-se a conclusão de que o são); b) **não estão em causa “factos ou actos de comércio”**, ou, pelo menos, factos de comércio em que os Recorrentes tenham tido intervenção; c) os Recorrentes **não são legalmente obrigados a ter escrituração comercial ou sequer livros de escrita**; d) **não consta da matéria de facto** dada como assente se os livros da “EPA, S.A.” estavam ou não devidamente arrumados, nem esse facto pode resultar de qualquer tipo de presunção (legal, judicial); e) a prova dos assentos lançados nos livros de comércio, quando se verifique a situação prevista na norma referida pela decisão recorrida (art. 44º-1 do Cód. Com.), **vale apenas contra os comerciantes a quem pertencem esses livros, e não contra outras pessoas**, muito menos quando estas, **como é o caso, nem sequer sejam comerciantes, e nem sequer sejam obrigados a ter escrituração comercial ou contabilidade organizada**.

b. Ao referido contrato de cessão de créditos **deviam antes ter sido aplicadas** as normas dos arts. 577º a 588º do CC, e, para prova do respectivo teor, deviam ter sido aplicadas as normas dos arts. 134º CPT, 373º a 376º, 392º e 396º do CC.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, uma vez que, a questão suscitada na conclusão 8ª da motivação do recurso era nova e não é de conhecimento oficioso; por outro lado, a notificação da fundamentação do acto de fixação da matéria colectável por métodos indiciários era suficiente e, por último, a matéria factual, subsumida no artº 2º do Código Comercial, leva a concluir estarmos perante um acto isolado de comércio misto, já que um dos contraentes (a sociedade Manuel Carvalho, Lda) é comerciante e o ora recorrente marido, contraente não comerciante.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em cumprimento da ordem de serviço nº 71210153/92 de 20 de Março, foi iniciada a visita de fiscalização pela IGF (Inspeção Geral de Finanças) à firma EPA - Empresa de Pesca de Aveiro, SA.

2. Em consequência dessa visita foi elaborado o relatório que apontou, entre outras, as seguintes irregularidades

- “do relatório de acordos estabelecidos entre alguns credores da EPA - Empresa de Pesca de Aveiro, SA e os seus principais accionistas, os créditos que aqueles detinham sobre a empresa foram transmitidos aos accionistas em causa - José Valentim Cardoso Taveira da Mota (aqui impugnante) e Francisco Alves Machado Cerqueira;

- foi também referido que para solucionar os compromissos decorrentes de tais aquisições, os accionistas citados utilizaram unicamente meios disponibilizados pela própria empresa;

- entenderam que os benefícios em apreço constituíam rendimentos da categoria C, al. g) do nº 2 do artº 4º CIRS dos respectivos titulares”

3. Posteriormente, pelos Serviços Distritais de Fiscalização Tributária do Porto, DDF do Porto, foi elaborada a ordem de serviço nº 388688 de 1993, que determinava o controlo de factos económicos com incidência fiscal, nomeadamente face ao IRS de 1989, 1990 e 1991, respeitante aos impugnantes.

4. Estes Serviços diligenciaram no sentido de contactar o impugnante a fim de exhibir os documentos relativos a rendimentos, custos, despesas e abatimentos para efeitos de IRS dos anos de 1989 a 1991

5. Tais diligências mostraram-se infrutíferas

6. Na sequência da notificação remetida para a Estrada da Barra, n.º 9, 3 800 Aveiro, em 22.11.93, o impugnante informou que não lhe era possível comparecer na sua residência sita na Rua Alfredo Keil n.º 112, no Porto, tendo também informado que toda a correspondência deveria ser remetida para a Rua da Seca, Gafanha da Encarnação 3830 Ílhavo.

7. Em 10.12.93, no decurso da visita da fiscalização, o impugnante apresentou a declaração de mod. 1 de IRS, com base na qual os Serviços emitiram a “nota de apuramento do rendimento colectável e cálculo do imposto” - (imposto apurado - 575 712\$00; juros compensatórios - 309 111\$00; total a pagar - 884 823\$00).

8. Esta soma foi paga em 30.11.94 através da guia mod. 82 na Tesouraria da FP do 6.º BF do Porto.

9. Após as diligências a que se referem os pontos 4 e 5 supra, os Serviços de Fiscalização concluíram que por parte do impugnante houve a intenção de recusar a exibição dos documentos, pelo que procederam à determinação da matéria colectável nos termos do art.º 78.º do CIRS para os anos de 1990 e 1991, já que apresentou a declaração mod. 1, quando deveria apresentar a declaração mod. 2 face aos rendimentos obtidos na categoria C.

10. Foi elaborado o mapa de apuramento DC-2/90:

Rendimentos:

Categoria A 5 230 000\$00

Categoria C 36 968 482\$00

Rendimento bruto total 42 198 482\$00

Dedução específica 300 000\$00

Rendimento líquido total 41 898 482\$00

Abatimentos (art.º 55.º CIRS) 105 000\$00

Rendimento colectável 41 793 482\$00

11. O impugnante foi notificado nos termos do art.º 67.º CIRS através do ofício n.º 9495 de 23.5.94.

12. O respectivo aviso de recepção foi assinado em 27.5.94.

13. Em 22.6.94 foi apresentada reclamação nos termos do art.º 84.º CPT.

14. A Comissão de Revisão reuniu em 21.9.95 tendo sido elaborada a acta 199/95, a qual manteve os valores reclamados, designadamente o de 41.793.482\$00 para o ano de 1990.

15. Esta decisão foi notificada através do ofício n.º 6890 de 23.10.95 remetido por carta registada com aviso de recepção assinado em 25.10.95.

16. Foi desencadeado o processo que conduziu à determinação do imposto (IRS) a pagar de 22 765 279\$00.

17. O impugnante foi notificado para efectuar o pagamento cuja data limite era 13.12.95.

18. Na falta de pagamento no prazo de cobrança voluntária foi extraída a certidão de relaxe com base na qual foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3182 - 96/1017420 de 1.12.95, que corre termos na RF do 6.º BF do Porto.

19. A sociedade Manuel Carvalho Lda. era titular de um crédito sobre a Empresa de Pesca de Aveiro, SÁ no montante de 300 936 964\$80.

20. Devido a dificuldades financeiras da EPA - Empresa de Pesca de Aveiro, SA, a firma Manuel Carvalho Lda. cedeu o seu crédito aos dois accionistas da EPA, o ora impugnante marido e Francisco Alves Machado Cerqueira pelo preço de 300 936 964\$80.

21. Uma parte dessa importância - 227 000 000\$00 - foi paga em cheques programados para um período aproximado de dois anos e o restante foi pago com a entrada de pescado.

Nos termos do art.º 712.º n.º 1 a) e b) CPC, *ex vi* art.º 2.º e) CPPT altera-se o probatório nos termos que seguem:

A) por alteração do conteúdo dos pontos 20 e 21 do probatório, que passam a ter a seguinte redacção:

20. Devido a dificuldades financeiras da EPA - Empresa de Pesca de Aveiro, SA., por contrato de 9.4.1990 a sociedade Manuel Carvalho Lda. cedeu o crédito de 300 936 964\$80, em partes iguais, a José Valentim Cardoso Taveira da Mota e Francisco Alves Machado Cerqueira, accionistas da EPA - Empresa de Pesca de Aveiro, SA - cfr. fls. 56/57 dos autos; fls. 7, 8 e 10 do relatório da IGP de exame à escrita da EPA, SA, no proc. admini. apenso.

21. O valor de 227 000 000\$00 pela cessão foi pago do seguinte modo:

- 90 000 contos por endosso do cheque sacado por Pascoal & Filhos SA para pagamento da aquisição dos direitos da EPA sobre a Mútua dos Bacalhoeiros e debitados aos accionistas adquirentes do crédito - cfr. fls. 7, 8 e 10 do relatório da IGP de exame à escrita da EPA, SA, no proc. admin. apenso.

- 137 000 contos em fornecimentos de peixe efectuados pela Empresa de Pesca de Aveiro, SA. A Manuel Carvalho, Lda. e debitados aos accionistas adquirentes do crédito - cfr. fls. 7, 8 e 10 do relatório da IGP de exame à escrita da EPA, SA, fls. 7, 8 e 10 do proc. admin. apenso.

B) por aditamento ao probatório dos pontos 22, 23 e 24, com a seguinte redacção:

22. A diferença de 73 936 964\$80 (300 936 964\$80 - 227 000 000\$00) encontra-se creditada na conta dos accionistas da EPA, SA. Taveira da Mota e Machado Cerqueira, 50% para cada um (fls. 7, 8 e 10 do relatório da IGP de exame à escrita da EPA, SA, fls. 7, 8 e 10 do proc. admin. apenso).

23. As notificações ao impugnante referidas nos pontos supra 4, 5 e 6, por ofícios emitidos pelo Departamento dos Serviços Distritais de Fiscalização Tributária do Porto, têm o teor que se transcreve:

“Considera-se por este meio notificado o sujeito passivo José Valentim Cardoso Taveira da Mota (...) para comparecer pelas 9,30 h do dia 22 de Novembro de 1993 (13 de Dezembro de 1993) no seu domicílio fiscal na R. Alfredo Keil, 112 no Porto e exhibir os documentos relativos a rendimentos, custos, despesas e abatimentos para efeitos do Imposto s/ o Rendimento de Pessoas Singulares, dos anos de 1989, 1990 e 1991, sob pena de, não o fazendo, ser considerada recusa de exibição, prevista e punida nos termos do art.º 28 do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (...)” - cfr. fls. 86, 90, 97 e 146/150 dos autos.

24. Da petição de reclamação deduzida em 22.6.94 transcreve-se:  
“( ... )

3º No que se refere à “fundamentação sucinta das correcções” a singularidade vai ao ponto de se referir apenas “conforme relatório anexo”.



4º No relatório, por sua vez, “relata-se” muito mas não se diz, de forma directa, ainda que sucinta, qual a fundamentação das correcções efectuadas.

5º A fundamentação é, aliás, totalmente estruturada na remissão para os exames à escrita efectuados pela IGF, bem como nas sugestões feitas no Relatório deste organismo. (...)”

3 – Conforme resulta das conclusões da motivação do recurso, os recorrentes suscitam várias questões que devem ser apreciadas separadamente.

Começaremos, então, pela apreciação daquelas que gozam de prioridade, por que prejudiciais.

Desde logo e na conclusão 8ª, alegam os recorrentes que a liquidação impugnada enferma de duplicação de colecta, na medida em que nela não foram tidos em consideração os montantes de IRS que aos recorrentes comprovadamente foram retidos na fonte pelas entidades pagadoras dos respectivos rendimentos e que têm a natureza de pagamentos por conta do imposto devido a final.

No entendimento do Exmº Procurador-Geral Adjunto, é questão diversa e não ali apreciada o que os recorrentes trazem agora à apreciação deste Supremo Tribunal, pelo que, sendo nova e não sendo de conhecimento officioso e vista a finalidade dos recursos, esta conclusão tem que improceder, necessariamente.

Tem razão aquele Ilustre Magistrado quando refere que aquela questão, que os recorrentes trazem agora à apreciação deste Supremo Tribunal Administrativo, é diversa e não foi apreciada no aresto recorrido, pelo que e como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção deste Supremo Tribunal, não podia agora ser apreciada.

Todavia e ao contrário do que vem referido pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, a duplicação de colecta é de conhecimento officioso, como resulta do disposto no artº 287º, nº 2 do CPT (hoje, artº 175º do CPPT), pelo que nada impedia que este Supremo Tribunal se debruçasse sobre essa questão, se a tal nada obstasse.

Só que, do probatório, não consta quaisquer elementos que nos permitam concluir que foram retidos na fonte montantes de IRS pelas entidades pagadoras dos respectivos rendimentos e que os mesmos têm a natureza de pagamentos por conta do imposto devido a final, tal como vem alegado pelos recorrentes.

Deste modo e à míngua desses elementos, não é possível a apreciação da questão assim suscitada, nomeadamente, se se encontram preenchidos os requisitos que integram a figura jurídica da duplicação de colecta agora invocada e que constam do artº 287º, nº 1 do CPT (hoje artº 205º, nº 1 do CPPT).

Pelo que a referida conclusão terá, necessariamente, que improceder.

4 – Por outro lado, insurgem-se também os recorrentes contra a alteração da matéria de facto e a demais factualidade apurada.

Isso o evidenciam não só na sua motivação do recurso, mas também em múltiplas conclusões da referida motivação, nomeadamente, nas conclusões 1, 2, 4, 5, 7, 19 a) e f).

Censuram, pois, os recorrentes, nas suas alegações, ter o tribunal recorrido alterado a matéria de facto que havia sido dada como provada pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância.

Mas não têm razão.

Com efeito, o Tribunal Central Administrativo pode alterar e ampliar, officiosamente, a matéria de facto fixada pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância quando do processo constem todos os elementos que serviram de base à decisão recorrida e considere indispensável a sua alteração ou ampliação.

É o que resulta do disposto no artº 712º, nº 2, antes das alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 329-A/95 de 12/95, aqui aplicável e no nº 4 do mesmo normativo, já após essas alterações (neste sentido, vide Acórdão desta Secção do STA de 8/5/02, in rec. nº 26.381).

No caso em apreço, sobre os pontos a que o recorrente se refere, a 1ª Instância não formulou um juízo probatório sobre a forma como a sociedade Manuel Carvalho, Lda, cedeu os seus créditos ao recorrente, accionista da EPA, nem sobre o modo como foi paga a quantia de 27.000.000\$00.

Por outro lado, também não formulou aquele Tribunal um juízo probatório para saber em que conta se encontrava creditada a diferença de 73.936.964\$80 (300.936.964\$80-227.000.000\$00), nem tão pouco sobre o teor das notificações feitas pelo Departamento dos Serviços Distritais de Fiscalização Tributária do Porto e de algumas passagens da petição da reclamação deduzida em 22/6/94, que interessavam à decisão da causa.

Por isso, o Tribunal recorrido podia, officiosamente, alterar e ampliar a matéria de facto nestes pontos, se o entendesse necessário, como é manifesto que entendeu ao basear nesses pontos a sua decisão.

Assim, cabia nos poderes de cognição do TCA formular um juízo probatório sobre os factos referidos.

Pelo que e nesta parte, improcede também o recurso.

5 – Quanto à censura, que nas referidas conclusões, os recorrentes fizeram em relação ao modo como o TCA avaliou e valorou o peso dos meios de prova e aos juízos de livre apreciação sobre a prova que formulou, ignoram que “os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do homo prudens, do homem comum, só podem ser apreciados pela Relação e não pelo Supremo Tribunal de Justiça” (Prof. Antunes Varela, in RLJ, ano 122º, pág. 22).

Ora, nos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo, em processos inicialmente julgados pelos Tribunais de 1ª Instância, não se inscreve a apreciação de pretensos erros da prova e na fixação de factos materiais, por isso que é um tribunal de revista (cfr. artº 21º, nº 4 do ETAF, anterior redacção).

Salvo se houver ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que exija a força de determinado meio de prova (cfr. artº 722º, nº 2 do CPC). O que não é o caso, nem tal vem invocado.

Sendo assim, não pode este Supremo Tribunal deixar de ter por assente a factualidade fixada pelo aresto recorrido, sendo-lhe vedado sobrepor o seu juízo sobre os factos ao daquele Tribunal.

Pelo que, improcedem, também, as referidas conclusões da motivação do recurso.

6 – Alegam, ainda, os recorrentes que a cessão de créditos em causa não constitui um acto de comércio objectivo, pelo que os ganhos supostamente daí obtidos não são de submeter ao disposto no artº 4º, nº 2, al. g) do CIRS, na redacção então vigente.

Não teve, contudo, dúvidas o Tribunal recorrido de que se estava perante um acto isolado de comércio, na medida em que, “atenta a presunção que está na base da 2ª parte do artº 2º do Código Comercial, de considerar, em termos genéricos, que os actos dos comerciantes têm, em princípio, conexão com o seu comércio, a aquisição onerosa do crédito da Manuel Carvalho, Lda. sobre a EPA...pelos accionistas desta, sendo que se trata de cessão onerosa de créditos comerciais, não suscita nenhuma dúvida quanto à satisfação de necessidades e interesses comerciais quer das duas empresas (cedente e cedida) quer dos sujeitos que constituem o respectivo substracto pessoal, no caso, os cessionários...”

Daí que a referida cessão de créditos seja havida como acto de comércio objectivo subsumível na previsão de incidência do citado artº 4º nº 2 g) CIRS e se considerem verificados os pressupostos de facto e de direito da correcção do rendimento declarado em IRS pelo Recorrido...”

É contra o assim decidido que se insurgem agora os recorrentes, pelas razões que invocam na sua motivação do recurso.

Desde, logo, importa referir que a cessão do crédito não está em controvérsia no presente processo e resulta nele provada.

O que é questionado pelos impugnantes é a qualificação jurídica desse facto material de cessão de créditos, o qual não constitui, no seu entender, um acto isolado de natureza comercial ou industrial.

Vejamos se lhe assiste razão.

Estabelece o artº 2º do Código Comercial que “serão considerados actos de comércio todos aqueles que se acharem especialmente regulados neste Código, e, além deles, todos os contratos e obrigações dos comerciantes, que não forem de natureza exclusivamente civil, se o contrário do próprio acto não resultar”.

“Os actos indicados na primeira parte do artigo 2... são, pois, actos objectivamente comerciais, já que a sua comercialidade reside neles próprios, não está na pessoa que os pratica: é in re, objectiva.

Na segunda parte do artigo 2º estão referidos os actos subjectivamente comerciais: estabelece-se aí uma presunção genérica de comercialidade para os actos dos comerciantes; qualquer acto de índole patrimonial se presume mercantil, contanto que tenha sido praticado por um comerciante” (Ferrer Correia, in Lições de Direito Comercial, vol. I, ed. 1973, pág. 56).

Ora e do que fica exposto, facilmente resulta que a cessão de créditos em causa e ao contrário do decidido no aresto recorrido, não é um acto objectivamente comercial, uma vez que não se acha especialmente regulado no Código Comercial.

Por outro lado, também não funciona em relação à referida materialidade a presunção que consta da segunda parte daquele preceito legal, já que os cessionários não têm a categoria de comerciantes, nem, pelo menos, do elenco probatório constam quaisquer factos de onde pudesse resultar essa sua qualidade.

Mas poderão os rendimentos em causa ser tributados por força do disposto no artº 4º, nº 2, al. g) do CIRS, na redacção anterior à que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 257-B/96 de 31/12?

Dito de outro modo, constituirá a referida cessão de créditos, para efeitos tributários, um acto isolado de natureza comercial subsumível na previsão do crédito artº 4º, nº 2, al. g) (hoje, al. h), considerando-se,

assim, verificados os pressupostos de facto e de direito da correcção do rendimento declarado em IRS pelos recorrentes?

Dispõe o crédito artº 4º, nº 2, al. g) que “consideram-se ainda rendimentos comerciais e industriais... os provenientes de actos isolados de natureza comercial ou industrial não compreendidos noutras categorias”.

Não nos dá, porém, a legislação tributária um conceito de acto de natureza comercial ou industrial.

Na falta de um definição legal do conceito de actividade comercial ou industrial, para efeitos tributários, tem vindo a doutrina e a jurisprudência a entender como aplicável o conceito económico de comércio e indústria, que abrange actividades de mediação entre a oferta e a procura e actividades de incorporação de novas utilidades na matéria, em ambos os casos com fins especulativos, ou seja, com o objectivo de obtenção de lucros.

Neste sentido, pode ver-se Teixeira Ribeiro, in Incidências da Contribuição Industrial, publicado no Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, vol. XLI (1965), pág. 2 e Vítor Faveiro, in Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, II vol., pág. 476 e Acórdãos desta Secção do STA de 4/12/91, in rec. nº 13.398; de 1/4/98, in rec. nº 20.832 e de 3/5/00, in rec. nº 22.608.

Sendo assim, não basta que tenha havido a cessão onerosa desses créditos e ainda que por um valor inferior ao seu valor nominal, para logo se concluir em termos de a actividade exercida pelos impugnantes assumir natureza comercial.

Na verdade e como se referiu supra, torna-se indispensável demonstrar que os impugnantes tenham praticado actos de mediação entre a oferta e a procura, ou seja, que compraram aqueles créditos para revenda ou que vendiam créditos que adquiriam no intuito de os revender.

Ora, tal não vem dado como provado nos autos.

Por outro lado, também não basta o simples facto de os referidos créditos terem sido adquiridos por valor inferior ao seu valor nominal para que, sem mais, se possa falar de espírito de lucro, que caracteriza a actividade comercial.

Torna-se também indispensável que essa actividade de mediação entre a oferta e a procura se tenha movido por esse espírito.

E essa prova também não está feita.

Por isso, também encarando a situação dos autos nesta perspectiva, se conclui que, não tendo ficado demonstrado que aquela cessão de créditos foi efectuada com o objectivo de obtenção de lucro, não pode considerar-se como um acto de comércio e, como tal, tributada em IRS.

Deste modo, a liquidação impugnada é ilegal, por violação do disposto no artº 4º, nº 2, al. g) (hoje al. h) do CIRS, pelo que tem de ser anulada.

7 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, julgar a impugnação procedente e anular o acto impugnado, ficando, assim, prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas no presente recurso.

Sem custas neste Supremo Tribunal e na 2ª Instância.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Competência para conhecer de recurso contencioso de acto atribuído ao director-geral dos Impostos, interposto em 3 de Dezembro de 1997. Consequência da extinção do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa.*

### Sumário:

- I — Para conhecer do recurso contencioso, interposto em 3 de Dezembro de 1997, de um acto atribuído ao director-geral dos Impostos, considerando intempestivo o recurso hierárquico deduzido na sequência de indeferimento de reclamação do contribuinte, era competente o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa.*
- II — Da extinção desse Tribunal nunca poderia resultar que a competência passasse para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, mas apenas que o processo fosse redistribuído a algum dos tribunais administrativos e fiscais de Loures ou Sintra; não sendo o caso, o competente é, agora, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.*

Processo n.º 758/04-30.

Requerente: CIMODA, Comércio e Indústria, L.da

Requeridos: Tribunais Administrativos e Fiscais de Lisboa e de Braga.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. CIMODA, COMÉRCIO E INDÚSTRIA, LDA., com sede em Guimarães, requer a resolução do conflito negativo de competência entre os tribunais administrativos e fiscais de Lisboa e de Braga, que ambos, rejeitando a sua, se atribuíram, reciprocamente, a competência para conhecer de recurso contencioso interposto acto atribuído ao DIRECTOR-GERAL DOS IMPOSTOS.

1.2. Dos Mm.ºs. Juízes em conflito só respondeu a do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de modo a defender a incompetência desse Tribunal.

1.3. Apenas a requerente alegou, advogando a competência do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.

1.4. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que é competente o tribunal de Lisboa, já que o recurso foi interposto antes da entrada em vigor do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), e este não se aplica aos processos já pendentes aquando do início da sua vigência.

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

Revelam os documentos do processo, com interesse para a decisão, que:

A) Cimoda, Comércio e Indústria, Lda., com sede em Guimarães, interpôs, em 3 de Dezembro de 1997, perante o Supremo Tribunal Ad-

ministrativo (STA), recurso contencioso de acto que atribuiu ao Director-Geral dos Impostos, considerando intempestivo o recurso hierárquico da decisão sobre reclamação por si deduzida – fls. 34 a 39.

B) O STA, por acórdão de 23 de Setembro de 1998, julgou-se incompetente, em razão do autor do acto, para conhecer do recurso, declarando competente o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa – fls. 41.

C) Mediante decisão de 2 de Março de 2004, que transitou em julgado em 18 seguinte, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, 2º Juízo, declarou-se incompetente, em razão do território, para apreciar o recurso, por competente ser o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, invocando a extinção do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa e o disposto no artigo 10º n.º 2 do decreto-lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro – fls. 10 e 43.

D) Em 21 de Abril de 2004 o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga proferiu despacho transitado em julgado em 17 de Junho seguinte, no qual, conjugando o citado n.º 2 do artigo 10º do decreto-lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, com o seu n.º 3, se julgou incompetente para conhecer do recurso, por competente ser o tribunal da área da jurisdição de Lisboa – fls. 12 a 14 e 43.

3. O recurso contencioso aqui em causa foi interposto em 3 de Dezembro de 1997, e respeita a um acto atribuído ao Director-Geral dos Impostos, considerando intempestivo o recurso hierárquico da decisão da reclamação deduzida pela recorrente contenciosa.

Vigorava, ao tempo, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) aprovado pelo decreto-lei n.º 129/84, de 27 de Abril, com as alterações introduzidas pelo decreto-lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, cujos artigos 62º n.º 1 alínea e) e 63º n.º 1 atribuíam ao tribunal tributário de 1ª instância da área da sede que praticou o acto recorrido competência para o respectivo recurso contencioso.

Essa, aliás, a razão para que o Supremo Tribunal Administrativo, para onde o recurso foi dirigido, se tenha considerado incompetente, em razão do autor do acto, identificando como competente o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa.

Este último Tribunal não se julgou incompetente para o recurso contencioso. Porém, após a sua extinção, o processo foi enviado para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, sendo o despacho aqui proferido (forçosamente) num momento em que já vigorava o novo ETAF, aprovado pela lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, para entrar em vigor no dia 1 de Janeiro de 2004 (vd. o artigo 9º da lei, na redacção que lhe deu o artigo 1º da lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro).

Isso explica que no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa tenha sido entendido que o processo devia «transitar para o tribunal territorialmente competente, de acordo com as novas regras de competência territorial», assim se elegendo o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, por se situar na sua área de jurisdição a sede da recorrente.

Mas não merece o nosso acordo esta decisão.

É de notar, desde já, que a competência se fixa no momento da propositura da causa, não relevando as modificações posteriores, conforme dispõe, hoje, o artigo 5º n.º 1 do novo ETAF, e já estabelecia o 8º n.º 1 do revogado.

Por outro lado, a decisão do Supremo Tribunal Administrativo, ao afirmar a competência do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, impõe-se a todos os tribunais, por força do disposto no artigo 205º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.

Sem esquecer que estamos perante um conflito negativo de competência (pois a realidade é que os dois tribunais em conflito não reconhecem a sua competência para o recurso contencioso), e a tal conflito tem este Tribunal que dar solução, podemos afirmar que a questão não é, rigorosamente, a de determinar qual o tribunal competente para o recurso contencioso, pois essa já foi decidida por este Supremo Tribunal Administrativo; o que agora importa é saber para onde deve ser remetido o processo, face à extinção do tribunal que para ele era competente.

A esta questão dão resposta os n.ºs 2 e 3 do artigo 10.º do decreto-lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro.

Segundo estas disposições, os processos pendentes nos tribunais extintos «transitam para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição». Mas, como a área de jurisdição do extinto Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa foi repartida por vários dos novos tribunais, os processos que aí corriam «são redistribuídos pelos Tribunais de Lisboa, Loures e Sintra (...), de acordo com as novas regras de competência territorial».

Fora de causa fica, portanto, e desde já, que o processo seja confiado ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga.

E, não apontando as novas regras de competência territorial para nenhum dos tribunais de Loures e Sintra (a recorrente não tem a sua sede na área de jurisdição de qualquer destes Tribunais - veja-se o artigo 16.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos), não é caso de ser redistribuído o processo, que deve prosseguir termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, em cuja área de jurisdição está a sede da autoridade recorrida.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em solucionar o presente conflito negativo de competência declarando competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Nulidade de sentença. Omissão de pronúncia. Pedido de indemnização por prestação de garantia indevida. Artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT.*

### Sumário:

- I — A sentença é nula — omissão de pronúncia — quando deixe de apreciar questões que devesse conhecer — artigo 668.º, n.º 1, do CPC e 144.º, n.º 1, do CPT.*  
*II — Tal nulidade está em correspondência directa com o dever imposto ao juiz — artigo 660.º, n.º 2, do CPC — de resolver todas as questões que tiverem sido sub-*

*metidas à sua apreciação, tendo apenas como limite a sua prejudicialidade por virtude da solução dada a outras, por tal modo que é a infracção a esse dever que concretiza a dita nulidade.*

- III — Cumulado pedido, em impugnação judicial, de anulação do acto tributário de liquidação e de condenação em indemnização por prestação de garantia indevida — artigos 53.º da LGT e 171.º da CPPT —, é nulo o despacho do juiz, que, ante a revogação daquele acto, julga extinta a instância respectiva por inutilidade da lide, sem emitir pronúncia sobre o pedido de indemnização.*

Processo n.º 814/04-30.

Recorrente: João Firmino Dinis Gonçalves e outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por JOÃO FIRMINO DINIS GONÇALVES e MARIA HELENA DA COSTA PARAÍSO TACANHO DINIS GONÇALVES, do despacho do então Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, que julgou extinta a instância — art. 287.º, al. e) do CPC — na impugnação judicial que os mesmos haviam deduzido contra acto de liquidação de IRS do ano de 1995 e respectivos juros compensatórios, no valor de 323.507\$00.

Fundamentou-se a decisão na inutilidade da lide, pois que «a liquidação impugnada foi, no todo, revogada, não advindo conhecimento de qualquer interesse processual na prossecução dos autos».

Os recorrentes formularam as seguintes conclusões:

«1. Com vista a suspender a execução fiscal n.º 100576/01 que lhe foi instaurada pela Administração Fiscal, os impugnantes prestaram garantia bancária referente à dívida exequenda resultante da liquidação impugnada.

2. Anulada a liquidação impugnada pelo reconhecimento de que a mesma foi devida a erro imputável aos Serviços da Administração Fiscal, o que determinou a extinção da instância decretada pelo tribunal com fundamento em inutilidade superveniente da lide, e tendo os impugnantes requerido no pedido formulado na impugnação que, em caso de procedência da mesma (como foi o caso), fosse a Administração Fiscal condenada no pagamento dos juros indemnizatórios a que aludem os arts 53.º e 171.º da LGT e do CPPT, respectivamente, a douta sentença, não se pronunciando sobre os referidos juros, padece, nesta parte, do vício da falta de pronúncia sobre uma questão que deveria conhecer, o que constitui nulidade nos termos art. 668.º, n.º 1, al. d) do CPC, aplicável por força do art. 2.º, al. e) do CPPT.

Termos em que requer seja julgado procedente e provado o presente recurso e, em consequência, seja determinado ao tribunal requerido que se pronuncie sobre a questão relativa aos juros indemnizatórios requeridos pelos impugnantes na petição inicial.»

Não houve contra-alegações.

O Ex.<sup>mo</sup> magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, já que a decisão recorrida padece efectivamente de omissão de pronúncia, sendo, pois, nula, uma vez que «não

apreciou questão suscitada pelos recorrentes na petição de impugnação judicial: pagamento de juros indemnizatórios por prestação de garantia indevida, em consequência de procedência da impugnação judicial (arts. 53º LGT; 171º CPPT)»

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

Vejam, pois:

Nos termos dos arts. 668º, n.º 1, al. d) do CPC e 125º, n.º 1 do CPPT, a sentença ou acórdão, em suma, a decisão é nula, nomeadamente, quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cfr. art. 660º, n.º 2 daquele primeiro diploma legal - de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever que concretiza a dita nulidade.

Cfr. Alberto dos Reis, Anotado, vol. V, pág. 143.

Ora, nos autos, os recorrentes impugnaram a liquidação do IRS de 1995 e respectivos juros compensatórios, por vícios de forma e violação de lei e peticionaram tanto a respectiva anulação como a condenação da Administração Fiscal «no pagamento da indemnização a que aludem os arts. 53º da LGT e 171º do CPPT», ou seja, uma indemnização por prestação de garantia indevida.

Efectivamente, aquele art. 171º que visa regulamentar a forma de exercício do direito de indemnização previsto naquele primeiro normativo – oferecimento de garantia em caso de prestação indevida – concretiza um pedido de condenação enxertado num contencioso anulatório em que se insere a impugnação judicial – arts. 99º e segts. do CPPT.

Na verdade, não estamos aí perante um acto tributário mas, antes, a condenação numa indemnização que já não cabe na lógica de um puro processo de anulação que se limita à formulação de um juízo sobre a ilegalidade do acto, visando-se antes exigir a prestação de uma coisa pressupondo a violação de um direito.

Digamos que, aí, a acção anulatória se cumula com a acção condenatória, numa relação de sucessão lógica em que o tribunal apenas pode condenar a Fazenda Nacional após prévia anulação do acto tributário.

Já não assim no caso de pedido autónomo – art. 53º, n.º 3, *in fine*, da LGT -, através de acção de responsabilidade civil - pura acção de condenação.

Cfr. Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 4 edição, pág. 796.

Mas, assim sendo, devia o juiz ter emitido pronúncia sobre tal pedido de condenação que não fica prejudicado pela revogação do acto.

Certo que o Meritíssimo Juiz a *quo* exarou, no despacho recorrido, «não advir conhecimento de qualquer interesse processual na prossecução dos autos».

O que poderia inculcar a ideia da prejudicialidade referida no n.º 2 *in fine* do art. 660º do CPC, dispensando a respectiva pronúncia.

Mas não é assim.

Nada indica que, com tal expressão meramente genérica ou «passe partout», se tenha sequer pretendido resolver ou emitir pronúncia sobre tal questão – a da indemnização – no sentido de que aquela ficaria prejudicada com a revogação do acto; caso em que se estaria, não perante uma nulidade (omissão de pronúncia) mas um erro de julgamento.

O que avulta do aludido despacho é, antes, que tal questão não foi sequer considerada.

(Num breve parêntesis, refira-se, aliás, que se não trata de inutilidade da lide - falta de interesse processual em agir - mas de verdadeira impossibilidade por carência de objecto - revogação do acto impugnado -, isto no que à anulação da liquidação diz respeito).

Verifica-se, pois, a invocada nulidade por omissão de pronúncia que não foi emitida relativamente ao referido pedido de indemnização por prestação de garantia indevida.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, anulando-se o despacho recorrido para ser substituído por outro que emita pronúncia quanto àquele pedido.

Sem custas.

Lisboa, 2 Fevereiro de 2005. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Conflito negativo de competência. Competência em razão do território. Extinção dos tribunais tributários de 1.ª instância. Artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro.*

### Sumário:

*I — Nos termos do n.º 2 do artigo 10.º, do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, os processos que se encontravam pendentes em cada tribunal tributário de 1.ª instância, à data da respectiva extinção, transitaram para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição.*

*II — Estando pendente no Tribunal Tributário de Lisboa um recurso contencioso em que é recorrido o subdirector-geral dos Impostos, é territorialmente competente para dele conhecer o TAF de Lisboa, e não o de Loulé, onde o recorrente tem a sua sede.*

Processo n.º 851/04-30.

Requerente: Ministério Público.

Requeridos: Mem.ºs Juízes dos TAFS de Lisboa e Loulé.

Relator: Ex.º Sr. Juiz Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. O Sr. **Procurador da República** junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé suscitou junto deste Supremo Tribunal a resolução de um conflito negativo de competência territorial entre os Srs. Juízes dos Tribunais Administrativos e Fiscais de Loulé e Lisboa (2º Juízo)

Ambos atribuíam mutuamente a competência (negando a própria) para conhecer de um recurso contencioso, em que é recorrente Manuel Augusto Tavares e recorrido o Subdirector Geral dos Impostos.

Na sua resposta, o Mm. Juiz do TAF de Loulé manteve a sua posição.

Ao invés, o Mm. Juiz do TAF de Lisboa alterou a sua posição, reconhecendo ser o TAF de Lisboa o competente.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal defende que a competência é do TAF de Lisboa.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Vejam os.

À data da extinção dos tribunais tributários de 1ª Instância, o presente processo estava pendente no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (1º Juízo – 2ª Secção), Tribunal que era então territorialmente competente, como está reconhecido pacificamente nos autos.

Dispõe o n. 2 do art. 10º do DL n. 325/2003, de 29/12, que “os livros, processos e papéis findos, assim como os que se encontrem pendentes em cada tribunal tributário de 1ª instância, à data da respectiva extinção, transitam para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição”.

Por sua vez, o n. 3 do mesmo preceito vem dizer como são redistribuídos os processos pendentes nos tribunais tributários de Lisboa e Porto – e apenas nestes (Lisboa, Loures e Sintra, relativamente àqueles, e Porto e Penafiel, no tocante a estes).

Como é evidente, face aos preceitos legais atrás citados, competente é, o TAF de Lisboa e não o de Loulé.

Na verdade, o TAF de Lisboa é o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição, isto para utilizar a terminologia legal.

2. Face ao exposto, acorda-se em conhecer do presente conflito de competência entre o Tribunal Fiscal e Administrativo de Lisboa e o de Loulé, decidindo que a competência, em razão do território, é do TAF de Lisboa (2º Juízo).

Sem custas.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Pimpão* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 2 Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Conflito negativo de competência. Acto do subdirector-geral dos Impostos.*

### Sumário:

*A competência para decidir um recurso contencioso em matéria tributária de um acto do subdirector-geral dos Impostos, interposto em 14 de Outubro de 2003, é do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, nos termos do ETAF na redacção então em vigor.*

Processo n.º 853/04-30.

Recorrente: Magistrado do Ministério Público do TAF de Loulé no Conflito de Competência suscitado entre os TAF de Lisboa e Loulé.  
Relator: Ex.º Sr. Juiz Cons. Dr. Vítor Meira.

Acordam, em conferência, nesta 2.ª Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Pelo Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé foi requerida a resolução do conflito de competência territorial entre os Tribunais Administrativos e Fiscais de Lisboa e Loulé relativamente a um recurso contencioso de acto administrativo em matéria tributária.

Ouvidas as autoridades judiciais em conflito, nos termos do artigo 118º do CPC, e cumpridos os demais trâmites legais, somente a Sr.ª Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé se pronunciou em favor da manutenção da sua decisão.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido de a competência caber ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Dispõe o artigo 26º n.º 2 alínea g) do ETAF que compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo o conhecimento dos conflitos de competência que se suscitem entre tribunais tributários. Embora ambos os tribunais tenham competência administrativa e tributária, a questão a decidir coloca-se em relação à competência para conhecer de actos administrativos em matéria tributária. Ambas as decisões transitaram em julgado.

Para declarar a sua incompetência o Sr. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa invocou os artigos 97º n.º 2 do CPPT, 16º do CPTA e 10º n.º 2 do DL 325/03 de 29 de Dezembro que redistribuiu os processos em virtude da criação de novos tribunais.

Está em causa o recurso de despacho do Subdirector-Geral dos Impostos relativo a um pedido de compensação de dívidas interposto em 14 de Outubro de 2003, data em que não estava ainda em vigor o CPTA, sendo-lhe por isso aplicáveis as nomas da LPTA e do anterior ETAF. Nos termos conjugados dos artigos 62º n.º 1 al. e) e 63º n.º 1 deste diploma, os recursos de actos administrativos respeitantes a questões fiscais para cujo conhecimento não sejam competentes o Supremo Tribunal Administrativo e o Tribunal Central Administrativo, são da competência do tribunal da sede da autoridade que praticou o acto. Ora a sede dessa autoridade é, *in casu*, Lisboa.

O Mº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, não questiona tal competência face às normas invocadas, apoiando-se porém no actual CPTA e na redistribuição de processos determinada pelo artigo 10º do DL 325/03 de 29 de Dezembro. Ora o que este artigo 10º determina é que, com a entrada em vigor dos novos tribunais tributários em 1 de Janeiro de 2004, os processos neles pendentes transitem para o novo tribunal da correspondente área de jurisdição. Esta norma em nada contende com a competência do tribunal em razão do autor do acto mas apenas com a redistribuição de processos no tribunal. Por outro lado, tendo o CPTA entrado também em vigor em 1 de Janeiro de 2004, não é aplicável aos processos pendentes cuja competência se determina em atenção à data da respectiva instauração. Não tem pois razão o Mº Juiz deste Tribunal ao declarar este incompetente em razão do território. A competência era

do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, transitando para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em decidir o conflito no sentido de que é competente para conhecer do recurso o Tribunal Fiscal e Administrativo de Lisboa.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Pimenta do vale*.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência em razão da hierarquia.*

### Sumário:

I — *A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1.ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cf. artigos 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a) do ETAF e 280.º, n.º 1, do CPPT).*

II — *Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não só contraria, mas também não foi levada em consideração na decisão recorrida, é aquela Secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 861/04.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Fernando Abílio Delgado Santana.

Relator: Juiz Conselheiro Dr. Juiz Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Magistrado do Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou procedente a oposição à execução fiscal n.º 3530200201021753, deduzida por Fernando Abílio Delgado Santana da Silva, residente na avenida Luisa Todi, n.º 279, Setúbal, para cobrança coerciva da quantia de 27.016,15 euros respeitante a IRS de 1996 e juros compensatórios, dela vem interpor o presente recurso, formulando um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

“Tendo a carta registada sido remetida em 19/12/2001, a oponente deve considerar-se notificada no dia 24/12/2001, dado que o 3º dia posterior

ao registo corresponde a um Sábado, pelo que tal notificação foi feita ainda no prazo de 5 anos previsto no art. 33º, n.º 1 do C.P.T....”.

Não fora, apresentadas contra-alegações.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer atento o disposto no artº 109º, nº 3 da LPTA, na anterior redacção.

O Relator, a fls. 106 e 107, emitiu despacho no qual propendeu declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente para o conhecimento do recurso, sendo para tal competente o Tribunal Central Administrativo do Sul, uma vez que na conclusão supra transcrita vinha suscitada questão de facto que não constava do elenco probatório.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (artº 704º do CPC), apenas se pronunciando sobre a mesma o Exmº Procurador-Geral Adjunto, afirmando nada ter a dizer ao entendimento expresso no despacho de fls. 106 e 107, pelo que “requer, desde já, a oportuna remessa dos autos ao tribunal declarado competente, em razão da hierarquia, ao abrigo do artº 18º nº 2 do CPPT”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir a questão da competência suscitada pelo Relator.

2 – Como se entendeu, entre muitos outros, no acórdão do STA de 4/5/94, rec. n.º 17.643, “porque a competência do Tribunal se afere pelo quid disputatum que não pelo quid decisum, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso” (no mesmo sentido, vide Ac. do STA de 1/4/98, in rec. n.º 13.326).

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artºs 31º, n.º 1, al. b) e 41º, n.º 1, al. a) do ETAF e 280º, n.º 1 do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

Assim, a questão da competência hierárquica para efeito daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o Tribunal ad quem tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequado (neste sentido, Ac. do STA de 17/2/99, in rec. n.º 22.470).

3 – Fazendo aplicação de tais princípios ao caso subjudice e como vimos, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, o recorrente refere que:

“5. Tendo a carta registada sido remetida em 19/12/2001, a oponente deve considerar-se notificada no dia 24/12/2001, dado que o 3º dia posterior ao registo corresponde a um Sábado, pelo que tal notificação foi feita ainda no prazo de 5 anos previsto no art. 33º, nº 1 do C.P.T....”.

Ora, este circunstancialismo fáctico não foi fixado no elenco probatório da decisão recorrida, que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

Deste modo, o teor de tal conclusão não oferece dúvidas de que o recorrente não cingiu a sua divergência com a decisão “a quo” à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se faz referência a matéria de facto, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

Assim, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento (cfr. artºs 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a) do ETAF, na anterior redacção e 280º, nº 1 do CPPT).

4 - Termos em que se acorda em declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário) (cfr. artº 18º, nº 3 do CPPT).

Sem custas, por não serem devidas.

Uma vez transitado em julgado o presente acórdão remetam-se os autos ao TCA do Sul (Secção do Contencioso Tributário), conforme o requerido pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*IRC. Instituições de crédito. Amortizações. Obras. Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.*

### Sumário:

*I — As obras de construção civil de desmontagem, remodelações, demolições, alvenarias, revestimentos de pavimento, betões, escavações para fundações, tectos, carpintarias, vidros, estores, escavações e aterros, tubagens eléctricas, revestimentos de paredes e tectos, fachadas, etc., ou seja, obras necessárias para o exercício da actividade bancária, que se integram, assim, nos próprios imóveis e que contribuem de forma clara não só para aumentar o valor real de cada uma das agências bancárias, mas também contribuem para um aumento provável da duração desses imóveis, passando a ser sua parte integrante*

*e a constituir um todo, são obras que cabem no conceito legal de grandes reparações e beneficiações, tal como vem definido no artigo 5.º, n.º 2, alínea c) do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.*

*II — Assim, a sua amortização deve ser determinada de acordo com o respectivo período de desgaste ou utilidade esperada do bem que elas visaram beneficiar no seu todo.*

Processo n.º 917/04-30.

Recorrente: Banco BPI, S. A.

Recorrido: Secretário de Estado dos Assunto Fiscais.

Relator: Ex<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Banco BPI, SA, pessoa colectiva nº 500727830, com sede na rua Sá da Bandeira, nº 20, Porto, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso contencioso de anulação contra o despacho do Exmº Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 7/5/02, que lhe indeferiu o recurso hierárquico deduzido contra as correcções à matéria colectável do IRC, relativo ao exercício de 1997, dele veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1.ª O recorrente contabilizou indevidamente, numa rubrica do imobilizado incorpóreo, pequenas obras de recuperação e manutenção de algumas das suas agências, procedendo à respectiva amortização, nos três exercícios seguintes ao da aquisição, nos termos prescritos no Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, para as despesas de instalação;

2.ª Entendeu o Tribunal *a quo* que as despesas em apreço só respeitavam a obras de construção civil, não incluindo, designadamente, artigos de conforto e decoração;

3.ª Entendeu também aquele Tribunal *a quo* que, consistindo os *supra* referidos activos em grandes reparações, a sua reintegração deveria ser efectuada a uma taxa calculada em função do período de utilidade esperada para os imóveis em que se inseriam nos termos do n.º 2 do art. 5.º do citado Decreto-Regulamentar;

4.ª As despesas objecto das amortizações em apreço compreendem também e designadamente, portas de gabinetes, escrivaninhas, armários, bancas, acessórios de casa-de-banho, etc.

5.ª Para prova destes factos reuniu-se nos autos proficiente prova documental, a qual foi absolutamente ignorada pelo Tribunal *a quo*;

6.ª Tal indiferença no exame crítico da prova determina a nulidade insuprível do acórdão recorrido, nos termos conjugados dos arts. 125.º, nº 1, do CPPT, da alínea b) do n.º 1, do art. 668.º do CPC e do n.º 3, do art. 659.º do CPC;

7.ª Acresce que mesmo no caso de não se verificar a nulidade, o que só por mera hipótese se admite, ainda assim, sempre seria de proceder o presente recurso com a consequente anulação do acórdão em crise.

8.ª Com efeito, para que determinada obra possa ser considerada como de grande reparação ou beneficiação, para efeitos contabilísticos e fiscais, têm de lhe estar subjacente, no essencial, duas qualidades, a durabilidade e a inamovibilidade, e um dos seguintes efeitos: o aumento do período de vida útil do bem ou do seu valor;



9.<sup>a</sup> Nenhuma das referidas características ou efeito assistem, no entanto, às obras efectuadas pelo recorrente nas suas agências;

10.<sup>a</sup> Pelo que ao corrigir o valor das respectivas amortizações com fundamento na sua qualificação como “grandes reparações”, enfermam tais correcções do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto da aplicação do regime previsto no n.º 3 do artigo 5.º do Decreto-Regulamentar n.º 2/90;

11.<sup>a</sup> Sendo ilegal pelas mesmas razões o acto tributário recorrido que, sem fundamento, indeferiu o recurso hierárquico deduzido contra as mesmas;

12.<sup>a</sup> Mas mesmo admitindo aquela qualificação, ainda assim as correcções efectuadas no acto tributário *sub judice* se afigurariam ilegais, por erro grosseiro na aplicação do critério de determinação do período de vida útil dos mesmos activos, no uso da faculdade conferida pelo citado n.º 3 do artigo 5.º do Decreto-Regulamentar n.º 2/90;

13.<sup>a</sup> Vício que se estende ao acórdão recorrido, o qual também qualifica as obras em apreço como “Grandes reparações e beneficiações” e considera a quantificação efectuada pela Administração Tributária como a única válida

A entidade recorrida contra-alegou, concluindo do seguinte modo:

1. Não podem ser dissociadas do imóvel em que são realizadas as obras diversas de remodelação de vários balcões de agências bancárias e que envolveram trabalhos de construção civil, alvenaria, betões, escavações para fundações, revestimentos, tectos, carpintarias, vidros estores, demolições e desmontagens, instalações eléctricas, candeeiros, escavações e aterros, revestimentos de paredes e tectos, alcatifas, instalação/reparação de ar condicionado;

2. Tais obras, independentemente da razão de ser para a sua ocorrência, conferem ao imóvel respectivo um aumento de valor e influenciam inevitavelmente o seu período de vida útil;

3. Como se decidiu no acórdão recorrido, tais obras contêm as qualidades de durabilidade e inamovibilidade porque passam a fazer parte incindível do imóvel,

4. Face ao que as mesmas constituem grandes reparações cujas amortizações seguem o regime aplicável ao imóvel onde são realizadas.

5. Perante esta conceituação, a DGCI considerou as amortizações pelas taxas que resultam do período de utilidade esperada, ou seja, as correspondentes à que são aplicadas aos próprios edifícios.

6. Não se verifica, portanto, o alegado vício de violação de lei porque a actuação da AF encontra apoio no Decreto-Regulamentar 2/90, como doutamente entendeu o acórdão recorrido.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O Tribunal recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

a) O recorrente (então Banco Fonsecas e Burnay) possui balcões de atendimento ao público e outros imóveis de serviço próprio espalhados por todo o país nos quais realizou regularmente, de 1995 a 1998, obras de manutenção e remodelação, como o sejam, por exemplo, trabalhos de pintura interior, instalações eléctricas, instalações de ar condicionado, revestimentos tectos falsos, alvenarias, carpintarias, mobiliário e outras, conforme facturas juntas aos autos.

b) A tais despesas veio o recorrente a dar relevo contabilístico na conta 411 “Despesas de estabelecimento”, procedendo à respectiva amortização, nos três exercícios seguintes ao da aquisição.

c) Em 21 de Fevereiro de 2001, no seguimento de acção inspectiva realizada pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária da DGCI, foi o recorrente notificado de que lhe haviam sido efectuadas correcções de natureza quantitativa ao lucro tributável declarado, no montante de 28.549.740\$00, as quais se fundamentavam no entendimento segundo o qual, consistindo os supra referidos activos em obras de construção civil de beneficiação efectuadas em edifícios próprios, a sua reintegração deveria ser efectuada a uma taxa calculada em função do período de utilidade esperada para os imóveis em questão, invocando-se o disposto nos artigos 29º, n.º 2 do CIRC e 5º, n.º 2 do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

d) Não se conformando com tais correcções, o recorrente interpôs recurso hierárquico para o Ministro das Finanças ao abrigo do artigo 112º do CIRC.

e) Sobre o referido recurso veio a recair o despacho do SEAF de 7 de Maio de 2002, agora recorrido, o qual indeferiu o mesmo recurso com fundamento em que “tratando-se de obras de construção civil, se está objectivamente perante grandes reparações e beneficiações as quais, ainda que se aceite que não aumentam a durabilidade dos bens (...) conduzem no mínimo à manutenção da durabilidade dos bens em causa e consequentemente do período de vida útil que os bens ainda dispunham antes da grande reparação”.

3 – São três as questões suscitadas no presente recurso, a saber: nulidade do acórdão recorrido por omissão de pronúncia; se as obras de reparação/remodelação realizadas pelo recorrente nas suas agências bancárias são de considerar como grandes reparações e beneficiações e se as correcções efectuadas são ilegais, por erro grosseiro na aplicação do critério de determinação do período de vida útil dos mesmos activos, no uso da faculdade conferida pelo artº 5º, n.º 3 do Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12/1.

Começamos, então, pela apreciação da primeira das referidas questões, por que prioritária, já que a sua procedência prejudica o conhecimento do mérito do recurso (artº 124º, n.º 1 do CPPT).

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

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

Aquele normativo impõe ao Juiz o dever de conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

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

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

No caso em apreço, alega o recorrente que o tribunal “a quo” tomou em consideração apenas as obras de construção civil, não incluindo, nas despesas de amortização, designadamente, artigos de conforto e decoração, nomeadamente portas de gabinetes, escrivaninhas, armários, bancas, acessórios de casa-de-banho, etc., sendo certo que, para prova desses factos reuniu nos autos proficiente prova documental, que, assim, foi ignorada pelo tribunal.

Mas sem razão.

Com efeito, basta uma leitura menos atenta do aresto recorrido para facilmente se concluir que nele se faz referência às citadas despesas de amortização, concluindo o Tribunal que não tinha que se pronunciar sobre as mesmas uma vez que e conforme consta da resposta da entidade recorrida (vide artigos 17º e 24º), já haviam dado origem a uma correcção, no montante de 18.920.303\$00, que o recorrente não contestou.

Por outro lado e como também é sabido, a nulidade por omissão de pronúncia reporta-se, apenas, a questões que o Tribunal devesse apreciar. Não à não apreciação da prova, nomeadamente documental, podendo, então, aí haver erro de julgamento, mas não omissão de pronúncia - vícios de limites da decisão - que comporta a falta ou erro na apreciação da matéria de facto (Ac. do STA de 21/1/02, in rec. n.º 1.633/02).

Pelo que, não se verificando a arguida nulidade, o recurso terá que improceder nesta parte.

4 – Quanto à segunda das referidas questões, dispõe o artº 27º, n.º 1 do CIRC, que regula a determinação da matéria colectável das pessoa colectivas e outras entidades que exerçam, a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola, que “são aceites como custos as reintegrações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deprecimento, 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”.

Por outro lado, estabelece o artº 28º, n.º 1 do mesmo diploma legal que “o cálculo das reintegrações e amortizações do exercício far-se-á, em regra, pelo método das quotas constantes”.

E para efeitos de aplicação do método das quotas constantes, “a quota anual de reintegração e amortização que pode ser aceite como custo do exercício determina-se aplicando as taxas de reintegração e amortização definidas no decreto regulamentar que estabelecer o respectivo regime aos seguintes valores...(artº 29º, n.º 1 do mesmo diploma legal).

No seu n.º 2 estabelece este normativo que “relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de reintegração e de amortização serão aceites as que pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada”.

O diploma legal a que alude o prérito artº 29º, n.º 1 é o Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12/1 que, no seu artº 5º, n.º 1 determina que “no caso de utilização do método das quotas constantes, a quota anual de reintegração e amortização que pode ser aceite como custo do exercício determina-se aplicando aos valores mencionados no n.º 1 do artigo 2.º as taxas fixadas nas tabelas anexas ao presente diploma, aplicando-se as taxas genéricas, mencionadas na tabela II apenas quando, para os elementos do activo imobilizado dos ramos de actividade de que se trate, não estejam fixadas taxas específicas na tabela I”.

E no n.º 2, al. c) que “exceptuam-se do disposto no número anterior os seguintes casos, em que as taxas de reintegração e amortização são calculadas com base no correspondente período de utilidade esperada, o qual pode ser corrigido quando se considere que é inferior ao que objectivamente deveria ter sido estimado...grandes reparações e beneficiações”.

Por sua vez, define o n.º 5 do mesmo artigo que grandes reparações e beneficiações são “as que aumentem o valor real ou a duração provável dos elementos a que respeitem”.

Posto isto e voltando ao caso dos autos, as reparações de construção civil operadas nas agências bancárias do recorrente são, conforme facturas de fls. 25, 37, 72, 74 75 e 77, obras de desmontagem, remodelações, demolições, alvenarias, revestimentos de pavimento, betões, escavações para fundações, tectos, carpintarias, vidros, estores, escavações e aterros, tubagens eléctricas, revestimento de paredes e tectos, fachadas, etc., ou seja, obras necessárias para o exercício da actividade bancária, que se integram, assim, nos próprios imóveis e que contribuem de forma clara não só para aumentar o valor real de cada uma das agências bancárias, mas também contribuem para um aumento provável da duração desses imóveis, passando a ser sua parte integrante e a constituir um todo.

Pelo que se trata, assim, de obras que cabem no conceito legal de grandes reparações e beneficiações, tal como vem definido no citado artº 5º, n.º 2, al. c), que se integram no activo corpóreo, tal como vem previsto na Tabela II anexa ao referido Decreto Regulamentar.

Assim, a sua amortização deve ser determinada de acordo com o respectivo período de desgaste ou de utilidade esperada do bem “que elas visaram beneficiar no seu todo”, tal como o fez a Administração Tributária.

Este critério, aliás e a nosso ver, encontra apoio legal no artº 20º do prérito Decreto Regulamentar. Aí se prescreve que “os elementos do activo imobilizado sujeitos a deprecimento cujos valores unitários de aquisição ou de produção não ultrapassem 20.000\$ podem ser totalmente reintegrados ou amortizados num só exercício, excepto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser reintegrado ou amortizado como um todo”.

Pelo que e nesta parte, improcede também o presente recurso.

5 – Por último e quanto à terceira daquelas questões, alega o recorrente que, mesmo admitindo aquela qualificação, ainda assim as correcções efectuadas no acto tributário sub judice se afiguram ilegais, por erro grosseiro na aplicação do critério de determinação do período de vida útil dos mesmos activos, no uso da faculdade conferida pelo citado n.º 3 do artigo 5º do Decreto Regulamentar n.º 2/90.

Mais uma vez não tem razão.

Com efeito e como bem se anota no aresto recorrido, para chegar àquela conclusão o recorrente parte de exemplos que não colhem no caso concreto, já que os casos por si apontados na sua motivação do recurso e que são os que constam dos itens 44, 45, 46 e 47, “não foram tomados em conta na decisão recorrida, mas apenas as obras de construção civil reportadas aos edifícios”.

Por outro lado e como vimos, não se verifica qualquer erro na taxa aplicada pela Administração Tributária, na medida em que as obras de construção civil se integram no seu todo do edifício que visam beneficiar.

Pelo que também improcede, nesta parte, o recurso.

6 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter o aresto recorrido.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 1.000 euros e a procuradoria em 60%.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*LGT. Caducidade do direito à liquidação.*

### Sumário:

- I — Nos termos do artigo 5.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 398/98, o prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos e respectiva contagem apenas se aplica aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998.*
- II — Estando em causa tributos de 1993 a Setembro de 1995 e tendo a notificação da liquidação ocorrido em Novembro de 2000, caducara já o direito à liquidação dos mesmos.*

Processo n.º 928/04-30.

Recorrente: Autoeuropa — Automóveis L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam, em conferência, nesta 2ª Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

“Autoeuropa, Automóveis, Lda.” deduziu, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, impugnação judicial do indeferimento da reclamação graciosa que apresentara contra a liquidação adicional de imposto de selo e respectivos juros compensatórios, no montante de 37.574.728\$00.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada parcialmente procedente, anulando-se a liquidação do imposto relativo a Dezembro de 1993 e respectivos juros compensatórios, mantendo-se as demais liquidações.

Inconformada com a sentença recorreu a impugnante para o Tribunal Central Administrativo que se declarou incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso por o mesmo ter por exclusivo fundamento matéria de direito, tendo os autos sido remetidos a este Supremo Tribunal Administrativo.

A recorrente formulou nas alegações as seguintes conclusões:

1) O artigo 46º da Lei Geral Tributária entrou em vigor em 01.01.1999, aplicando-se os prazos nele dispostos às liquidações cujo facto gerador tenha ocorrido a partir de 01.01.1998 conforme disposto no artigo 5º, nº 5 do Decreto-Lei nº 398/98 de 17 de Dezembro.

2) A Doutra sentença recorrida erra ao entender que o prazo de caducidade de 5 anos previsto no artigo 33º do CPT está suspenso por aplicação do disposto no artigo 46º, nº 2 alínea b) da LGT uma vez que este artigo entrou em vigor em 01.01.1999 aplicando-se aos prazos em curso por força do disposto no artigo 297º do Código Civil.

3) A doutra sentença recorrida viola assim o disposto nos artigos 33º do CPT, artigo 5º, nº 5 do Decreto-lei nº 398/98 de 17 de Dezembro e artigo 46º da LGT.

4) No entendimento da Doutra sentença recorrida as liquidações de imposto cujo facto gerador tenha ocorrido até 31 de Dezembro de 1993 caducaram em 31 de Dezembro de 1998 por aplicação do disposto no artigo 33º do CPT.

5) A Doutra sentença recorrida erra ao anular unicamente a liquidação de imposto do selo e juros compensatórios de montante de 174.023\$00 e respectivos juros compensatórios no montante de 197.471\$00.

6) Deveria também ter anulado as liquidações do imposto do selo nos montantes de 191.895\$00 e 16.374.407\$00 e juros compensatórios nos montantes de 202.883\$00 e 16.580.690\$00 respectivamente, uma vez que o facto gerador ocorreu em 30.12.1993 e 04.11.1993, respectivamente.

7) A doutra sentença recorrida viola assim o disposto nos artigos 33º do CPT.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por ter ocorrido a caducidade do direito de liquidação incidente sobre os factos tributários objecto das liquidações inscritas no âmbito do recurso.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1º - A impugnante, AUTOEUROPA-Automóveis, Lda., contribuinte nº 502616695, com sede na Quinta da Marquesa – Quinta do Anjo – Palmela, desenvolve a actividade de “Fabricação de Veículos Automóveis” a que corresponde o CAE 034100, estando enquadrada em sede de IVA no regime normal de periodicidade mensal.

2º - Em actividade desenvolvida pela Direcção de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária da Direcção-Geral dos Impostos foi apurado que os vários benefícios usufruídos a título de incentivos concedidos ao abrigo da Resolução do Conselho de Ministros nº 25/91, de 20.06.91 se encontravam excedidos, (informação nº 01-ITR/2000, fls. 13 a 16 do proc. de reclamação graciosa).

3º - Por parecer exarado a 24.01.00 pelo Coordenador-Chefe da DSPIT e posteriormente sancionado por despacho de 04.02.00 do Director de Serviços, foi ordenada a remessa da referida informação ao Serviço de Finanças de Palmela, com vista à instauração de processo administrativo de liquidação e cobrança do imposto do selo discriminado no ponto 10 da referida informação (idem).

3º - Em obediência ao despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Palmela, por despacho de 30.10.00 foi discriminado o imposto de selo em dívida relativo a cada mês e respectivos juros compensatórios e ordenada a notificação da impugnante para pagar o montante total de Esc. 18.781.178\$00 acrescido de juros compensatórios no valor de Esc. 20.267.597\$00, cujo prazo de cobrança voluntária terminava em 27 de Dezembro de 2000 - fls. 12 do processo de reclamação graciosa.

4º - Notificação esta que aconteceu através do ofício nº 9774 de 16.11.00 – fls. 12 do processo reclamação graciosa.

5º - Em 22.12.00 a impugnante procedeu ao pagamento do Imposto do Selo e respectivos juros compensatórios relativo às comissões pagas ao BES e ao BCI em 12/95 e nos anos de 1996 e 1997, no montante total de Esc. 1.474.047\$00, que corresponde a Esc. 1.059.893\$00 de I.S. e Esc. 414.154\$00 de J.C. (fls. 51).

6º - Em 22.01.01 a impugnante apresentou reclamação graciosa quanto ao montante de Esc. 37.574.728\$00, alegando a sua caducidade, constituindo o processo nº 2208-01/400010.2, correspondendo Esc. 17.721.285\$00 a I.S. e Esc. 19.853.443\$00 a J.C., relativo às comissões ao BES e BCI durante os anos de 1993, 1994 e 1995 (à excepção da referente a 28 de Dezembro de 1995), bem como o imposto do selo devido por uma garantia prestada ao IAPMEI em 1993 (fls. 2 do proc. de rec. Grac.).

7º - Em 14.02.01 é elaborado o projecto de decisão pela Divisão de Justiça Tributária da Direcção de Finanças de Setúbal (fls. 19 a 22 do proc. de rec. Grac.).

8º - Em 15.02.01 é notificada a impugnante através do ofício nº 4003 do mesmo serviço para exercer o direito de audição (fls. 23 do proc. de rec. Grac.).

9º - Em 28.02.01 a impugnante exerceu o direito de audição, (idem fls. 25 a 30)

10º - Em 06.03.01 é indeferida a reclamação graciosa (idem fls. 35).

11º - Em 08.03.01 foi emitida a certidão de dívida pela falta de pagamento no prazo de cobrança voluntária do imposto do selo e respectivos juros compensatórios, sendo instaurado o inerente processo de execução fiscal pelo Serviço de Finanças de Palmela em 15.03.01, com o nº 2208-01/100365.8 - fls. 52 e 53.

12º - Em 28.03.01 a impugnante é notificada do despacho de indeferimento que recaiu sobre a reclamação graciosa (fls. 37 do proc. de rec. Grac.).

13º - Em 11.04.01 a impugnante deduziu a presente impugnação judicial (fls. 2).

14º - Em 19.04.01 a impugnante pagou a dívida instaurada em execução fiscal (fls. 46).

15º - Em 27.04.01 a impugnante vem requerer a anulação das liquidações de imposto do selo e respectivos juros compensatórios, bem como a restituição da quantia paga no montante de Esc. 39.662.778\$00 e a condenação da AF no pagamento de juros indemnizatórios a seu favor (fls. 42 a 45).

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

A questão que se coloca no presente recurso e que terá de ser resolvida respeita ao modo de contagem do prazo de caducidade da liquidação de tributos cujo facto gerador tenha ocorrido antes da entrada em vigor da Lei Geral Tributária (LGT).

Prescreve o artigo 5º nº5 do DL 398/98 de 17/12 que aprova e põe em vigor a LGT, que o novo prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos aplica-se aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998, consignando o artigo 46º de tal lei os termos em que tal prazo se suspende ou interrompe.

Os tributos em causa reportam-se aos anos de 1993, 1994 e 1995 pelo que não pode aos mesmos ser aplicado o disposto na LGT que, como

acima se referiu, só se aplica aos factos tributários ocorridos a partir de 1.1.1998. Assim sendo terá que apreciar-se a ocorrência ou não da caducidade face aos dispositivos legais então vigentes.

Prescrevia o artigo 33º do CPT que o direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caducava se a liquidação não fosse notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário, nos impostos periódicos, ou da data em que o facto tributário ocorreu, nos impostos de obrigação única. E o nº 2 do mesmo artigo estabelecia que a instauração da acção judicial determinava a suspensão do prazo de caducidade até ao trânsito em julgado da decisão.

Assim sendo, tendo a recorrente sido notificada da liquidação em 16 de Novembro de 2000, consignando-lhe um prazo para pagamento voluntário até 27 de Dezembro de 2000, conforme consta do nº 4 do probatório, já havia então caducado o prazo de 5 anos para a liquidação dos tributos de 1993, 1994 e o de 1995 aqui em causa.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso julgando-se procedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Impugnação de IVA e IRC.*

### Sumário:

*Nos termos do artigo 104.º do CPPT não pode, na mesma petição de impugnação, questionar-se a legalidade do acto tributário da liquidação de IVA e do acto tributário da liquidação de IRC.*

Processo n.º 974/04-30.

Recorrente: Talhos Boi D'Oiro V — Com. e Indústria de Carnes, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. Talhos Boi D'Oiro V – Comércio e Indústria de Carnes, SA, recorre da decisão que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, rejeitou liminarmente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRC e IVA.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

A – A cumulação de pedidos é admissível quando exista a mesma natureza dos tributos.

B – A lei não exige, por isso, que se trate do mesmo tributo, até porque se fosse essa a sua *ratio* tê-lo-ia dito.

C – Existe, por isso, a possibilidade de na mesma acção se deduzir impugnação judicial em relação a dois tributos diferentes, desde que tenham a mesma natureza.

D – No caso dos autos as liquidações de IVA e IRC fundam-se em liquidações adicionais provenientes de um único procedimento administrativo.

E – Não é possível separar a liquidação de IVA da de IRC, uma não existiria sem a outra.

F – Quanto à natureza das liquidações dos descritos impostos, ela é a mesma, eles são indissociáveis.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que o IVA e o IRC são tributos de diferente natureza, considerando que:

- o IVA é um imposto indirecto sobre a despesa, que incide sobre o valor tributável de transmissões de bens, prestações de serviços, importações de bens e operações intracomunitárias efectuadas no território nacional (art.1º nº 1 CIVA)

-o IRC é um imposto directo que incide, designadamente, sobre o lucro das sociedades comerciais (categoria em que se inclui a recorrente art.3º nº 1 al. a) CIRC)

Daí que seja de confirmar a decisão recorrida que entendeu ser inaplicável a regra do processo civil (convite à regularização da petição art.31º -A CPC) por prevalência das regras da jurisdição administração e fiscal, facultando a dedução de novas impugnações judiciais no prazo de um mês, a contar do trânsito em julgado da decisão que declare a ilegal acumulação de pedidos (art.38º nº4 LPTA aprovada pelo DL nº 267/85, 16 Julho /art.2º al. c) CPPT).

2. A decisão recorrida rejeitou liminarmente a petição inicial dos presentes autos de impugnação judicial das liquidações adicionais de IVA e IRC do ano de 2000 pois que nos termos do artigo 104.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) só é admissível a cumulação de pedidos relativos ao mesmo imposto pelo que é ilegal impugnar cumulativamente as liquidações adicionais de IVA e IRC, dado tratar-se de tributos com diferente natureza.

3. A questão controvertida nos presentes autos consiste em saber se o contribuinte pode na mesma petição de impugnação questionar as liquidações de IVA e de IRC.

Respondeu negativamente a tal questão a decisão recorrida contrariamente ao que continua a ser defendido pela recorrente que sustenta, em síntese, que no caso dos autos as liquidações de IVA e IRC fundam-se em liquidações adicionais provenientes de um único procedimento administrativo pelo que não é possível separar a liquidação de IVA da de IRC pois uma não existe sem a outra.

Acrescenta, ainda, a recorrente que quanto à natureza das liquidações dos descritos impostos é a mesma pois que eles são indissociáveis.

A jurisprudência deste STA, tal como a decisão recorrida refere, cfr. Acórdãos do STA de 26-02-2003, Rec. n.º 131-03, 2-7-2003, Rec. 538-03 e 10-3-2004, Rec. 1911-03, tem entendido que não é permitida a cumulação de impugnações de tais actos tributários.

Com efeito nos termos do artigo 104º do CPPT, na impugnação judicial podem cumular-se pedidos e coligar-se autores em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão.

E tal cumulação de impugnações justifica-se pela economia de meios que proporciona e por contribuir para a uniformidade de decisões.

Contudo sendo esta norma do art.º 104º especial para o processo de impugnação judicial a mesma afasta a possibilidade de aplicação subsidiária da regra do art.º 38º da LPTA nos termos da qual é viável a cumulação de impugnação de actos que estejam entre si numa relação de dependência e de conexão (Jorge de Sousa, CPPT, 4ª edição, 3003, p. 469).

Daí que situações que estejam abrangidas por aquela norma do artº 38º 1 da LPTA, como escreve o mesmo autor, não se enquadrem na previsão deste artº 104º serão aquelas em que há uma mesma materialidade que está subjacente à liquidação de tributos distintos o que acontecerá no caso de uma liquidação adicional de IVA, baseada numa correcção à matéria tributável fundamentada em correcção de escrita e uma liquidação adicional de IRC fundada na mesma correcção pois que existindo uma conexão entre as duas liquidações, por serem os mesmos os factos que estão na origem das mesmas liquidações seria a cumulação de pedidos viável à face da regra do artº 38º 1 da LPTA mas já não será possível nos termos do artº 104º do CPPT por não haver identidade da natureza dos tributos.

É que, conforme refere o EMMP, o IVA é um imposto indirecto sobre a despesa, que incide sobre o valor tributável de transmissões de bens, prestações de serviços, importações de bens e operações intracomunitárias efectuadas no território nacional (art.1º nº 1 CIVA) enquanto que o IRC é um imposto directo que incide, designadamente, sobre o lucro das sociedades comerciais (categoria em que se inclui a recorrente art. 3º nº 1 al. a) CIRC).

Como se escreveu no último dos citados acórdãos deste STA no processo de impugnação judicial, esta cumulação de pedidos relativa a mais que um acto pode suceder quando estes se reportem a um mesmo tributo, sejam idênticos os fundamentos de facto e de direito e seja o mesmo o tribunal competente para a decisão como será o caso, por exemplo, de um sujeito passivo que se julga com direito a isenção de Contribuição Autárquica relativamente a um mesmo prédio de que é proprietário e pretender impugnar, com esse fundamento, vários actos de liquidação deste tributo, relativos a vários anos pois que, em tal situação, a natureza do tributo liquidado em todos os actos é a mesma, é idêntica a situação factual e a questão jurídica a apreciar.

Assim sendo é de manter o entendimento da decisão recorrida ao pronunciar-se pela ilegal acumulação de pedidos efectuada na presente impugnação o que obsta à apreciação do seu mérito.

O que não impede, como se escreveu na decisão recorrida, que nos termos do artigo 38.º, n.º 4 da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA), aplicável por força do artigo 2.º, alínea c) do CPPT, a impugnante tenha a faculdade de deduzir novas impugnações, relativas a cada um dos impostos, no prazo de um mês, a contar do trânsito em julgado da decisão, considerando-se as respectivas petições apresentadas na data da entrada da primeira pois que a LPTA, ainda que revogada em 01/01/2004, continua aplicável à presente impugnação, entrada em 29/12/2003 por força dos artigos 5.º, n.º s 1 e 3, 6.º e 7.º da Lei n.º 15/2002 de 22 de Fevereiro.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao recurso.  
Custas pela recorrente fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Recurso «per saltum». Matéria de facto. Incompetência do STA. Competência do TCA.*

### Sumário:

*Questionando-se, nas conclusões do recurso «per saltum», matéria de facto é de concluir pela incompetência do STA e pela competência do TCA para daquele conhecer.*

Processo n.º 1080/04-30.

Recorrente: António Morais Lopes e outros.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Fonseca Limão.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

António Morais Lopes e Outros, inconformado com a sentença, a fls 59 e seguintes, do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Coimbra, dele interpuseram recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirmam:

“Os recorrentes instauraram a presente acção com vista a obter o reconhecimento do direito de alteração da descrição material dos seus prédios rústicos sito na freguesia de Torres de Vilela, concelho de Coimbra, conforme o apresentaram pelo seu requerimento, prédios esses inscritos na Repartição de Finanças, a favor das famílias dos recorrentes há mais de 50 anos” (conclusão a)).

“O Chefe da 2ª Repartição de Finanças devia ter ouvido previamente os recorrentes ou pelo menos, solicitar a junção dos títulos, muito embora tal não seja exigido pela lei. Mas os recorrentes vieram juntar posteriormente as certidões (conclusão e)”.

“O certo é que, cegamente e na sequência de um confinante “despeitado” indeferiu o pedido ultrapassando a sua competência e os requisitos da Lei” (conclusão f)).

“Refira-se, porém que o mesmo confinante recorreu a acções criminais e cíveis, acções que foram já decididas no sentido de quer o confinante em causa, quer terceiros não terem legitimidade, nem interesse em agir, em oposição à pretensão dos recorrentes “(conclusão g).

O Exmº. Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que, nas conclusões a), f) e g), se enunciam factos não contemplados na decisão impugnada e que, na conclusão e), os recorrentes contrariam o

juízo do tribunal no sentido de que não foi apresentado qualquer título que legitime a troca de parcelas de terreno.

Daí que, conclui, o S.T.A. “seja incompetente para o conhecimento do recurso sendo competente o TCA (Norte).

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, apenas os recorrentes responderam, afirmando que “não deve ser seguida a promoção do Mº. Pº., devendo o S.T.A. julgar a questão nos termos apontados”.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo Mº. Pº., pois que logra prioridade.

E, confrontadas as conclusões atrás transcritas com a decisão recorrida, desde logo resulta que nesta nada se estabeleceu quanto ao número de anos de inscrição no registo e a favor das famílias dos recorrentes dos prédios em causa, e é a mesma inteiramente omissa quanto às acções criminais e cíveis que um confirmante despeitado tenha tentado; por outro lado, a conclusão e) afronta o probatório na parte onde se refere “não foi apresentado qualquer título que legitime tal troca de parcelas de terreno”.

Em suma, na óptica dos recorrentes, a sentença recorrida peca por defeito quanto aos factos provados e estabelece um facto que não encontra apoio ou prova produzida.

Significa isto que existe controvérsia factual a dirimir, não tendo, assim, o recurso, por exclusivo fundamento, matéria de direito.

O que, nos termos dos artos. 21º. nº. 4, 32º. nº 1 al. b), 39º. e 41º. nº 1 al. a) do E.T.A.F. e 280º. Do C.P.P.T. (v. também o artº 167º. do C.P.T.), determina a incompetência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso e a competência, para o efeito, do T.C.A., pela Secção do Contencioso Tributário.

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 T.C.A. (Norte) pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça em 95 (noventa e cinco) Euros e a procuradoria em metade.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Sisa. Preço. Encargos com despejo de inquilinos.*

### Sumário:

*Tendo sido pactuado entre comprador e vendedor de prédios que a aquisição ficava condicionada ao prévio despejo de inquilinos, que eram titulares de contratos de arrendamento sobre eles, e que as despesas que o vendedor fizesse para concretizar cessação destes contratos ficava a cargo do comprador, estas despesas devem considerar-se encar-*

*gos a que o comprador ficou contratualmente obrigado e considerar-se parte do preço, por força do disposto na alínea h), do § 2.º do artigo 19.º do CIMSISD.*

Processo n.º 1084/04-30.  
 Recorrente: Sociedade Figueira Praia, S. A.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A SOCIEDADE FIGUEIRA PRAIA, S.A., impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra uma liquidação adicional de sisa no montante de 7.807.328\$00.

Aquele Tribunal julgou procedente a impugnação.

A Fazenda Pública interpôs recurso da decisão para o Tribunal Central Administrativo, que lhe concedeu provimento e julgou não procedente a impugnação.

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

A) As indemnizações suportadas pela recorrida antes da celebração do contrato de transmissão do direito de propriedade, teriam sempre de se afastar da regra deferida na alínea h) do g 2.º do art. 19.º do Código da Sisa.

B) Mesmo que assim não fosse, sempre foi a IMOFOZ quem, em última instância suportou as indemnizações aos inquilinos, pelo que tal valor por si suportado na qualidade de vendedora não pode ser uma componente do preço relevante para efeito de liquidação de sisa já que este é e será sempre o suportado pelos adquirentes e nunca pelos alienantes.

C – Ao contrário do que se diz no Douo Acórdão a sentença a fez uma acertada e rigorosa selecção de factos e uma adequada e competente interpretação da alínea h) do g 2.º do art. 19 do Código de 24-11-958, bem como do art. 134.º do C.P.T.

D – Violou o acórdão recorrido o art. 19 g 2.º, alínea h) do Código de 24-11-58.

Termos em que, com o Douo suprimento de V. Ex.<sup>a</sup>.s, deve dar-se provimento ao presente recurso, por forma a que o Douo Acórdão seja revogado “in totum”.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

1. Salvo havendo ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser sindicado pelo STA, na qualidade de tribunal de revista, com poderes de cognição limitados à matéria de direito (art. 21º nº 4 ETAF; arts. 722º nº 2 e 729º nº 2 CPC; art. 280º nº 1 CPPT)

Esta exclusão de sindicância abrange os juízos conclusivos sobre matéria de facto extraídos a partir dos factos julgados provados/não provados

Em consequência improcede a conclusão do recurso onde se exprime discordância com factos estabelecidos no probatório (conclusão B)

2. Com argumentação convincente o aresto impugnado sustenta o entendimento de que o montante indemnizatório pago pela recorrente comprador aos locatários dos imóveis adquiridos para a desocupação dos locados, condição indispensável à celebração do contrato-promessa (probatório al. F), representa encargo que constitui componente do conceito fiscal de preço, para efeito de sisa, a acrescer ao preço de venda estabelecido no contrato de compra e venda, devendo a sisa incidir sobre a soma destas componentes (art. 19º § 2º al. h) CIMSISD)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

O acórdão impugnado deve ser confirmado.

As partes foram notificadas deste douto parecer, nada vindo dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) A impugnante foi notificada em 02 de Agosto de 1995, pela 1ª Repartição de Finanças da Figueira da Foz, para pagar 7.807.328\$00, de sisa, adicionalmente em relação a uma aquisição de imóveis à sociedade IMOFOZ;

B) A impugnante é concessionária da exploração de jogos de fortuna ou azar na zona da Figueira da Foz;

C) A impugnante, no decurso da década de 80, negociou com a sociedade IMOFOZ – Investimentos Imobiliários da Figueira da Foz, Lda, a aquisição de imóveis ou espaços urbanos de que era proprietária, situadas nas Ruas Miguel Bombarda, Cândido dos Reis e da Liberdade, da mesma cidade;

D) A IMOFOZ comprometeu-se a vender-lhe os mesmos imóveis pelo preço de 33.406.651\$00;

E) Preço que correspondia ao valor do direito de propriedade vinculada pela indisponibilidade do valor locativo;

F) Ficando o contrato-promessa, por parte da compradora, dependente do resultado das diligências que iria realizar junto dos inquilinos no sentido de lhes adquirir o direito ao arrendamento;

G) Realizadas pela impugnante negociações com todos os inquilinos, estes acabaram por aceder quanto à desocupação dos mesmos prédios;

H) Mediante o recebimento de variadas contraprestações que, no total, atingiram a cifra de 37.526.119\$00;

I) Que a impugnante lhes pagou nos anos de 1987 e 1989;

J) Foi a importância correspondente lançada na contabilidade da impugnante como custo do exercício de 1989, para efeitos tributários relativos à concessão e à actividade sujeita a IRC;

K) A Administração Fiscal não levantou objecção a tal lançamento e à sua consideração como custo do exercício 1989;

L) Ficando todos os prédios devolutos no final do ano de 1989, a IMOFOZ entregou à impugnante os mesmos imóveis mediante o recebimento da importância de Esc. 33.406.651\$00;

M) A impugnante efectuou em 27 de Dezembro de 1989, o pagamento da sisa correspondente, no montante de Esc. 3.340.665\$00;

N) A impugnante construiu no local dos referidos espaços imobiliários um edifício urbano destinado, em parte, ao cumprimento do objecto da

concessão, e outras partes a fins da sua actividade estranha ao objecto da concessão;

O) Com a efectiva afectação seguinte: na cave e parte do rés do chão, o Clube de Saúde e o Parque de Estacionamento, correspondendo a 20% do volume global afecto à concessão, e a parte restante, uma proporção de 80% a escritórios e habitação;

P) A renúncia dos locatários ao seu direito de gozo temporário dos prédios ou a sua transmissão à impugnante foi negociada e paga a estes pela Figueira Praia antes da celebração do contrato de transmissão do direito de propriedade;

Q) A IMOFOZ era uma sociedade por quotas onde a Sociedade Figueira Praia tinha uma participação de 67,5%;

R) A IMOFOZ, relativamente ao designado quarteirão Portugal comprou os imóveis ocupados com os respectivos inquilinos e negociou com a Figueira Praia ser esta a suportar as despesas com o despejo dos inquilinos;

S) A renúncia dos locatários ao seu direito de gozo temporário dos prédios ou a sua transmissão à impugnante foi negociada e paga a estes pela Figueira Praia antes da celebração do contrato de transmissão do direito de propriedade;

T) A impugnante adquiriu os prédios libertos da situação de locação porque tinha direitos com os titulares de tais direitos o seu direito de locação ou a sua cessação.

U) O valor referido em D) que antecede corresponde ao valor de aquisição dos mesmos imóveis, por parte da actual vendedora, no período compreendido entre 1979 e 1983 (cfr. fls. 34, 35 e 70 dos autos).

V) O total da quantia referenciada em H). foi, ainda, debitado, em 89DEZ29, debitado pela recorrida à vendedora, através de documento interno (cfr. doc. de fls. 71 para o qual se remete).

X) A IMOFOZ contabilizou no seu activo imobilizado aquela mesma quantia, bem como procedeu a amortizações (cfr. fls. 70/71 já referenciadas).

Y) A contabilização referenciada em J). foi processada como aquisição de imobilizado (cfr. fls. 71).

3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber qual o valor relevante para efeitos de liquidação de sisa, designadamente se é de concluir nele o montante das indemnizações pagas pela impugnante, antes da celebração do contrato que operou a transmissão da propriedade.

O art. 19.º do C.I.M.S.I.S.D. estabelece que o seguinte:

Artigo 19.º

A sisa incidirá sobre o valor por que os bens forem transmitidos.

§ 1.º O valor dos bens comprados ao Estado ou às autarquias locais, bem como o dos adquiridos mediante arrematação judicial ou administrativa, será o respectivo preço; o dos expropriados por utilidade pública será o montante da indemnização, salvo se esta for estabelecida por acordo ou transacção.

Se o direito de superfície for constituído pelo Estado ou autarquias locais, o valor da propriedade do solo transmitida ao superficiário será o respectivo preço, e o do direito de superfície, quando da sua constituição ou prorrogação, será o preço único ou valor da pensão, determinado este nos termos da regra 7.ª do artigo 31.º, e, quando da sua cessação ou reversão, será o montante da indemnização.

§ 2.º Nos outros casos, o valor dos bens será o preço convencionado pelos contratantes ou o valor patrimonial, se for maior.

Considerar-se-á preço, isolado ou cumulativamente:

a) A importância em dinheiro paga a esse título pelo adquirente;

b) O valor dos móveis dados em troca, determinado nos termos do artigo seguinte;

c) O valor actual das pensões temporárias ou das pensões ou rendas vitalícias;

d) O valor das prestações ou rendas perpétuas;

e) O valor da prestação temporária no caso do direito de superfície;

f) A importância das rendas que o adquirente tiver pago adiantadamente, se for arrendatário;

g) A importância das rendas pactuadas, no caso do n.º 17.º do artigo 8.º;

h) Em geral, quaisquer encargos a que o comprador fica legal ou contratualmente obrigado.

Ao valor patrimonial constante da matriz juntar-se-á, para efeitos de comparação e possível incidência, o valor declarado das partes integrantes, quando o mesmo não esteja compreendido no valor patrimonial dos respectivos prédios.

§ 3.º O disposto no parágrafo anterior entender-se-á, porém, sem prejuízo das seguintes regras:

1.ª Na transmissão de concessões feitas pelo Governo ou pelos corpos administrativos a sisa incidirá sobre o preço que for pago não só pelo direito à exploração como pelo respectivo material alienado conjuntamente com ele;

2.ª Quanto se verificar a transmissão prevista no n.º 6.º do § 1.º do artigo 2.º, a sisa será liquidada pelo valor dos imobiliários correspondentes à quota ou parte social maioritária, ou pelo valor total desses bens, consoante os casos; mas, se a sociedade vier a dissolver-se e todos ou alguns dos seus imobiliários ficarem a pertencer ao sócio ou sócios que já tiverem sido tributados nos termos daquele número, a sisa respeitante à nova transmissão incidirá sobre a diferença entre o valor dos bens agora adquiridos e o valor por que anteriormente a sisa foi liquidada;

3.ª Quando qualquer dos comproprietários ou quinhoeiros alienar o seu direito, a sisa será liquidada pela parte do valor patrimonial que lhe corresponder, ou pelo preço convencionado, se for superior;

4.ª Quando ao tempo da constituição do direito de superfície temporário já esteja terminada a construção das obras ou ultimada a plantação, observar-se-ão as seguintes regras;

a) Se a propriedade do solo for transmitida separadamente do direito de superfície, a sisa será calculada pelo preço, não sendo inferior ao valor da propriedade do solo, determinado nos termos da regra 15.ª do artigo 31.º;

b) Na constituição do direito de superfície, ou na transmissão deste direito separadamente da propriedade do solo, a sisa incidirá sobre o preço se não for inferior ao valor actual do direito de superfície, determinado nos termos da regra 16.ª do artigo 31.º;

5.ª Quando ao tempo da constituição do direito de superfície temporário ainda não esteja terminada a construção das obras ou ultimada a plantação, observar-se-ão as seguintes regras:

a) Se a propriedade do solo for transmitida separadamente do direito de superfície, a sisa será liquidada pelo preço, se não for inferior ao



valor da propriedade do solo, calculado nos termos da regra 15.<sup>a</sup> do artigo 31.<sup>o</sup>, com base no valor do terreno;

b) Na constituição do direito de superfície, bem como na transmissão deste direito separadamente da propriedade do solo antes de terminada a construção das obras ou de ultimada a plantação, a sisa incidirá sobre o preço se não for inferior ao valor actual do direito de superfície, determinado nos termos da regra 16.<sup>a</sup> do artigo 31.<sup>o</sup>, mas se a transmissão ocorrer depois ou o proprietário do solo adquirir a propriedade da obra ou das árvores pelo decurso do prazo, a sisa será calculada, consoante o caso, sobre o preço ou sobre o montante da indemnização, desde que estes valores não sejam inferiores ao valor da propriedade plena do imóvel, deduzido o valor da propriedade do solo nessa altura, determinado nos termos da regra 15.<sup>a</sup> do artigo 31.<sup>o</sup>, com base no valor do terreno;

6.<sup>a</sup> (Suprimida pelo Decreto-Lei n.º 223/82, de 7 de Junho).

7.<sup>a</sup> (Suprimida pelo Decreto-Lei n.º 223/82, de 7 de Junho).

8.<sup>a</sup> Nas permutas de bens imobiliários, tomar-se-á para base da liquidação a diferença declarada de valores, quando superior à diferença entre os valores patrimoniais.

Sempre que permutem bens presentes por bens futuros deverá o seu valor patrimonial, determinado nos termos do artigo 109.<sup>o</sup>, reportar-se à data da celebração do contrato;

9.<sup>a</sup> Nas transmissões por meio de dação de bens em pagamento a sisa será calculada sobre a importância da dívida que for paga com os bens transmitidos, ou sobre o valor patrimonial deles, se for superior;

10.<sup>a</sup> Quando a transmissão se efectuar por meio de renúncia ou cedência, o imposto será calculado sobre o preço dos respectivos bens imobiliários, se não for inferior ao constante da matriz;

11.<sup>a</sup> Se a propriedade for transmitida separadamente do usufruto, uso ou habitação, a sisa será calculada sobre o preço, se não for inferior ao valor da nua-propriedade nos termos da regra 4.<sup>a</sup> do artigo 31.<sup>o</sup>;

12.<sup>a</sup> Quando se constituir usufruto, uso ou habitação, bem como quando se renunciar a qualquer desses direitos ou o usufruto for transmitido separadamente da propriedade, a sisa liquidada pelo preço, não sendo este inferior ao valor actual do usufruto, uso ou habitação, calculado nos termos da regra 5.<sup>a</sup> do artigo 31.<sup>o</sup>;

13.<sup>a</sup> Se o pensionista adquirir os bens onerados com a pensão, a sisa incidirá sobre o preço, ou sobre o valor patrimonial abatido do valor actual da pensão, consoante o que for maior;

14.<sup>a</sup> Nos arrendamentos e nas sublocações a longo prazo, a sisa incidirá sobre o valor de vinte vezes a renda anual, quando seja igual ou superior ao valor patrimonial do respectivo prédio.

Se o arrendatário vier a comprar o prédio, a sisa incidirá sobre a diferença entre o valor que os bens tinham na altura do arrendamento e o valor que têm na época da sua aquisição, considerando-se tal o valor declarado ou o patrimonial constante da matriz, consoante o que for superior;

15.<sup>a</sup> (Suprimida pelo Dec.-Lei n.º 223/82, de 7 de Junho);

16.<sup>a</sup> Nas partilhas judiciais ou extrajudiciais, o valor do excesso de imobiliários sobre a quota-parte do adquirente, nos termos do § 2.<sup>o</sup> do artigo 8.<sup>o</sup>, será calculado em face do valor desses bens segundo o inventário ou projecto de partilha, ou segundo a matriz, conforme o que for

maior. Sendo maior o primeiro, o valor do excesso consistirá na diferença entre o valor dos imobiliários e a parte desse valor correspondente à quota que, segundo a matriz, neles tem o adquirente;

17.<sup>a</sup> Nos actos dos n.ºs 13.<sup>o</sup> e 14.<sup>o</sup> do artigo 8.<sup>o</sup>, o valor dos imobiliários será o patrimonial constante da matriz ou aquele por que tiverem sido estimados, sendo superior;

18.<sup>a</sup> Na fusão ou na cisão das sociedades referidas no n.º 15.<sup>o</sup> do artigo 8.<sup>o</sup>, a sisa incidirá sobre o valor patrimonial de todos os imóveis das sociedades fusionadas ou cindidas que se transfiram para o activo das sociedades que resultarem da fusão ou cisão, ou sobre o valor por que esses bens entrem para o activo destas sociedades, conforme o que for maior;

19.<sup>a</sup> (Revogada pelo art. 53.<sup>o</sup>, n.º 2, da Lei n.º 39-A/94, de 27 de Dezembro).

§ 4.<sup>o</sup> Se for feita a avaliação, o valor dela resultante prevalecerá sobre qualquer dos valores indicados nos §§ 2.<sup>o</sup> e 3.<sup>o</sup>, excepto sobre o preço convencional, quando for superior.

Como se vê, para o que aqui interessa, «a sisa incide sobre o valor por que os bens forem transmitidos» (corpo do artigo), «o valor dos bens será o preço convencional pelos contratantes ou o valor patrimonial, se for maior» (corpo do § 2.<sup>o</sup>) e considera-se preço, isolada ou cumulativamente, «a importância em dinheiro paga a esse título pelo adquirente» [alínea a) do § 2.<sup>o</sup>] e «em geral, quaisquer encargos a que o comprador fica legal ou contratualmente obrigado» [alínea h) do § 2.<sup>o</sup>].

No caso em apreço, como resulta da matéria de facto fixada, a impugnante pagou à empresa vendedora dos prédios, além da quantia referida no contrato através do qual e operou a transmissão, uma outra relativa a indemnizações que esta pagou aos inquilinos dos prédios, para obter a sua desocupação, que era condição da aquisição, estabelecida em contrato-promessa.

Neste contexto, como bem se entendeu no acórdão recorrido, as quantias dispendidas com as referidas indemnizações, não podem deixar de ser consideradas encargos a que a impugnante ficou contratualmente obrigada para com a empresa vendedora e que, por força do referido § 2.<sup>o</sup> e suas alíneas a) e h), devem considerar-se como fazendo parte do preço, para efeitos de liquidação de sisa, cumulativamente com o preço convencional, com o valor patrimonial que detinham sem os inquilinos.

Por outro lado, tendo sido pactuado entre a impugnante e a empresa vendedora que a aquisição ficava condicionada ao prévio despejo dos inquilinos e que as respectivas indemnizações pagas pela impugnante [alínea R) da matéria de facto fixada], é inequívoco que na apreciação da capacidade contributiva demonstrada pelo acto, que se visa tributar no âmbito da sisa, não podem deixar de ser incluídas essas quantias que eram indispensáveis para concretizar a aquisição dos prédios.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso jurisdicional e em confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela impugnante, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Impugnação. artigo 10.º, n.º 5, do CIRS. Mais-valias. Reinvestimento do produto da alienação de um imóvel destinado a habitação na aquisição de outro imóvel com a mesma finalidade.*

### Sumário:

- I — São excluídos da tributação (em mais-valias) os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se, no prazo de 24 meses contados da data da realização, o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel, isto nos termos do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS.*
- II — Porém, se o contribuinte contrair empréstimo bancário para adquirir novo imóvel para habitação, não reinvestindo nele os ganhos obtidos com a alienação daquele primeiro imóvel, não beneficia da exclusão da tributação prevista naquele normativo.*

Processo n.º 1124/04-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Rui Fernando da Maia Oliva Teles.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **RUI FERNANDO DE MAIA OLIVA TELES**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação de IRS de 1998.

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

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A sentença ora recorrida deu como provados todos os factos que levaram a Administração Fiscal a elaborar a liquidação de IRS n. 5323202422, relativa ao ano de 1998, de forma legal e congruente, atendendo aos preceitos legais em vigor à data da prática do facto tributário.

2. Havendo a douta sentença recorrida reconhecido a existência dos factos dados como provados e que estiveram na base de todo o procedimento de apuramento do Imposto de Mais Valias, aqui impugnado, impunha-se o reconhecimento da sua validade, face ao estrito respeito da lei demonstrado pela Administração Fiscal.

3. Pela douta sentença recorrida foram violadas as seguintes normas legais: art. 10º, n. 5, al. a); art. 10º, n. 7, do CIRS.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

- Em 12/12/89 o impugnante adquiriu um imóvel destinado à habitação própria e permanente por 6.100.000\$00.

-- O impugnante vendeu o referido imóvel em 16/10/98 pelo preço de 19.500.000\$00.

- Em 23/4/99 o impugnante adquiriu um outro imóvel, destinado à habitação própria e permanente, por 20.000.000\$00, tendo recorrido a crédito bancário no valor global de 20.000.000\$00.

- Em 25/5/99 o impugnante apresentou a declaração modelo 3 de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares, respeitante a 1998, acompanhada dos anexos B e G.

- Do anexo G constava que havia alienado pelo valor de 97.265,59 € que havia adquirido por 30.426,67 €

- No campo 13 do anexo G o impugnante declarou a intenção de reinvestir 97.265,59 €

- Na sequência da análise da referida declaração de rendimentos foi elaborada em 18/8/2002 o acto de liquidação impugnado n. 5 323 202 422, onde se apurou imposto sobre o rendimento das pessoas singulares a pagar pelo impugnante no valor de 9.205,44 €

- O montante liquidado foi pago em 1/4/2002.

- A data limite de pagamento voluntário da referida quantia era de 7/10/2002.

- O impugnante apresentou em 19/9/2002 que não foi decidida.

- O impugnante pagou o montante liquidado em 6/11/2002.

- O presente processo foi instaurado em 13/6/2002.

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

Está em causa a interpretação do art. 10º, n. 1, al. a) e n. 5 do CIRS.

Concretamente, está em causa saber se o produto da alienação da venda do primitivo imóvel foi reinvestido na aquisição de outro imóvel, caso em que, nos termos do n. 5 do citado diploma legal, os ganhos provenientes da transmissão onerosa do imóvel destinado à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar são excluídos da tributação.

Pois bem.

A leitura do probatório, a nosso ver, é bastante para dar resposta à questão.

Na verdade, e como resulta da já citada alínea 3ª do probatório, a aquisição da nova casa de habitação foi paga integralmente com um empréstimo contraído para esse fim.

Ou seja: o produto da venda não se destinou ao reinvestimento na aquisição de nova habitação.

Logo não funciona a exclusão prevista no n. 5 do citado artigo 10º do CIRS.

E porque assim é, parece ser logo de concluir que a impugnação está inevitavelmente condenada ao insucesso.

Mas será de sufragar o entendimento do Mm. Juiz quando defende que o empréstimo bancário caberia na previsão do citado normativo?

Escreveu:

“O referido preceito não faz qualquer distinção sobre se a aquisição é feita ou não com recurso a crédito bancário, sendo certo que o recurso ao crédito bancário pode ser uma forma de investimento na medida em que, de outro modo muitas pessoas não disporiam de meios financeiros para adquirirem um imóvel”.

Não concordamos.

Na verdade, o que o legislador pretende é o reinvestimento do produto da venda numa nova aquisição, e num prazo limite, e não a utilização do produto da venda noutra fim que não o aludido reinvestimento, não contemplando a hipótese de ser aplicada nesse novo investimento um empréstimo bancário contraído com tal finalidade.

Versando questão idêntica escreveu-se no acórdão deste Supremo Tribunal de 12/3/2003 (rec. n. 1721/02):

“A lei não aludia, exclusivamente, ao reinvestimento, o que por si já chegava para se concluir que esse reinvestimento era do *produto da alienação*, com *exclusão do empréstimo bancário*. Porém, a lei foi mais precisa, para acabar com as dúvidas: o que é *reinvestido* é o *produto da alienação*. Costuma dizer-se que a lei não contém palavras inúteis, e, de facto, não é inútil a lei utilizar as palavras *produto da alienação*. É que se o vendedor da primeira habitação comprar uma segunda habitação (outro imóvel) com dinheiro emprestado por um banco, em rigor não há um reinvestimento, mas um novo investimento, sem nexo de causalidade com a primeira venda. Somente está excluída a tributação quando o produto da alienação for reinvestido, pois se também estivesse excluída a tributação quando o dinheiro para a nova aquisição for emprestado pelo banco, então tínhamos que o contribuinte lucrava duas vezes: por um lado, a mais-valia resultante da venda do imóvel anterior não era tributada e, por outro, o contribuinte tinha direito às deduções fiscais resultantes de empréstimo para aquisição de casa própria. São os abatimentos a que se referia o art. 55º, n. 1, al. e)-l) do CIRS.

“O *reinvestimento* a que se refere aquele preceito – reinvestimento do produto da alienação – é o do “produto da realização” ou “valor da realização” (cfr. Código do IRS Comentado e Anotado, 2ª edição da DCGI, de 1990, pág. 120).

“E a prova de que é esta a melhor interpretação daquele tipo de reinvestimento está no n. 7 do art. 10º, nos termos do qual “no caso de reinvestimento parcial do valor de realização (...) o benefício a que se refere o n. 5 respeitará apenas à parte proporcional dos ganhos correspondentes ao valor reinvestido”.

“Quer isto dizer que se a segunda habitação fosse comprada em parte com o produto da alienação e em parte com dinheiro obtido de empréstimo bancário, sempre o contribuinte pagaria algum IRS, em proporção com o capital reinvestido e com o capital mutuado pelo banco.

“O conceito de *reinvestimento* é um conceito económico e não jurídico. Ora, nos termos do art. 11º, n. 3, da Lei Geral Tributária, persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários”.

É este um entendimento que sufragamos sem reservas.

A decisão recorrida não pode assim manter-se

5. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se consequentemente improcedente a impugnação.

Custas pelo impugnante, mas apenas na 1ª Instância.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Honorários a patrono officioso. RFP.*

### Sumário:

*A Fazenda Pública não tem legitimidade para recorrer jurisdicionalmente da decisão judicial que determinou o pagamento dos honorários devidos a advogado no âmbito do patrocínio officioso.*

Processo n.º 1129/04-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Maria Emília Falcão dos Santos.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPA recorre do despacho proferido no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém que determinou o pagamento dos honorários devidos ao patrono da oponente MARIA EMILIA FALCÃO DOS SANTOS pelo fundo previsto no artigos 30 n.º 3 do Decreto-Lei n.º 29/98, de 12 de Fevereiro.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

Uma vez admitido o presente recurso, requer a Fazenda Pública, seja considerado haver violação de Lei no despacho recorrido, porquanto, a decisão do Meritíssimo Juiz a quo, incorre em manifesto lapso no tangente à entidade responsável pelo pagamento dos honorários a patrono, que no caso sub iudice seria o Cofre Geral dos Tribunais (*ex vi* art.º 11.º do DL 391/88 de 26/10 com a redacção que lhe foi dada pelo DL 231/99 de 24/6) e não o fundo previsto no n.º 3 do art.º 3.º do DL 29/98, de 12/2, conforme erroneamente foi qualificado pelo Doutor Juiz de Direito.

O Meritíssimo Juiz a que proferiu o despacho que determinou o pagamento de honorários a patrono escolhido, pagamento este a suportar pelo fundo previsto no art.º 3.º n.º 3 do DL 29/98, de 11.2.

Este fundo respeita aos encargos expressamente elencados no art.º 20.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários.

Não consta de tal preceito normativo qualquer referência a pagamento de honorários de patrono escolhido.

Sendo portanto de aplicar, o Regime de Acesso ao Direito e aos Tribunais — DL n.º 30- E/2000, de 20 de Dezembro (última alteração através do DL 38/2003, de 08.03), que expressamente prevê este pagamento de honorários do patrono escolhido pela parte, no seu art.º 15.º alínea c) *in fine*.

Sendo certo que, o Regulamento das Custas dos Processos Tributários, na parte respeitante a apoio judiciário, apenas abrange o art.º 20.º do mesmo diploma, de modo algum, se pode entender que fazem parte destes encargos expressamente definidos, o pagamento de honorários a patrono escolhido (modalidade prevista apenas pelo Regime de Acesso ao Direito e aos Tribunais).

Não há contra-alegações.

O EMMP entende que o recurso não devia ter sido admitido por não competir ao RFP recorrer das decisões judiciais, em processo tributário, em matéria de custas o que é jurisprudência pacífica desta secção.

2. O despacho recorrido é do seguinte teor:

«Tendo à oponente, nestes autos de oposição a execução fiscal, sido concedido, pelo competente serviço de segurança social, o benefício do apoio judiciário, além do mais, na modalidade de “pagamento de honorários a patrono escolhido”, presente a não oposição por parte do DMMP, deferindo ao requerido a fls. 42, determina-se o pagamento, ao Sr. Dr. António dos Reis, da importância de 259,38 (duzentos e cinquenta e nove euros, trinta e oito cêntimos) a título de honorários; a qual será suportada pelo fundo previsto no artº 3º n.º 3 do DL. 29/98 de 11.2.».

3.1. A decisão em apreciação, após fixar os honorários devidos ao patrono escolhido pela oponente, no âmbito do apoio judiciário que lhe foi concedido, e que, nessa parte, não vem questionada, determinou que eles fossem suportados pelo «fundo previsto no art. 3º nº 3 do DL. 29/98 de 11.2.».

É esta decisão que determinou que os mesmos fossem suportados pelo identificado fundo que a recorrente FP questiona defendendo que tal fundo apenas deve suportar os encargos definidos no artigo 20º do Regulamento o qual não abrangeria os honorários atribuídos a patrono oficioso no âmbito do beneficiário do apoio judiciário, o que resultaria da leitura dos artigos 15º do DL nº 30-E/2000, de 20 de Dezembro, 12º e 11º do DL nº 391/88, de 26 de Outubro, na redacção do DL nº 231/99, de 24 de Junho.

O EMMP entende que o recurso não devia ter sido admitido por não competir ao RFP recorrer das decisões judiciais, em processo tributário, em matéria de custas o que é jurisprudência pacífica desta secção.

3.2. Esta mesma questão, com a mesma recorrente e recorrida foi apreciada, por este STA, cfr. Ac. de 15-12-2004, Rec. 1130-04, merecendo a solução alcançada o nosso total acolhimento.

Daí que, por nada mais haver a acrescentar, se entenda ser suficiente remeter para a respectiva fundamentação, transcrevendo o mencionado arresto o qual se pronunciou nos termos seguintes:

“Antes de entrarmos na apreciação do fundo da questão que assim vem recortada, importa verificar se o Representante da Fazenda Pública tem legitimidade para recorrer da decisão judicial que determinou que fosse o Fundo a que se refere o artigo 3º nº3 do decreto-lei nº 29/98, de 11 Fevereiro, a suportar os honorários.

Trata-se de questão que, não tendo sido suscitada no processo, deve ser conhecida por dever de ofício, pois os recursos jurisdicionais «só podem ser interpostos por quem, sendo parte principal na causa, tenha ficado vencido», ou pelas pessoas «directa e efectivamente prejudicadas pela decisão (...) ainda que não sejam partes na causa ou sejam apenas partes acessórias», no dizer do artigo 680º do Código de Processo Civil (CPC).

Também o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) estabelece, no seu artigo 280º nº 1, que os recursos podem ser interpostos «pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido», considerando o nº 3 que é «vencida, para efeitos da interposição do recurso jurisdicional, a parte que não obteve plena satisfação dos seus interesses na causa».

Acresce que «a decisão que admita o recurso (...) não vincula o tribunal superior» — artigo 687º nº4 do CPC.

3.3. Ao representante da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários cabe a defesa dos interesses dela, como dispõe o artigo 53º do actual Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), à semelhança do que estabelece o artigo 72º do Anterior ETAF, o qual se referia aos seus «legítimos interesses».

As funções que desempenham, junto destes tribunais, os representantes do Ministério Público e da Fazenda Pública estão, desde o anterior ETAF, claramente separadas, incumbindo ao Ministério Público a defesa da legalidade e a promoção da realização do interesse público – vejam-se os artigos 69º nº 1 do revogado ETAF e 51º do actual.

Para quem conceba o processo judicial tributário como um processo de partes, o representante da Fazenda Pública age, no âmbito do processo, como parte, e o representante do Ministério Público actua «supra partes» — vd., neste sentido, o acórdão de 28 de Outubro de 1998, desta Secção, no recurso nº 22736.

De todo o modo, o representante da Fazenda Pública não faz, no processo judicial tributário, senão representar os interesses dela, Fazenda, concebida como administração tributária, e de outras entidades públicas, competindo-lhe «defender, no processo judicial, os interesses que aí se discutem ou são controvertidos que são prosseguidos pela administração fiscal e que são os interesses relativos às atribuições cuja prossecução a lei lhe comete ou seja, primordialmente, os interesses concernentes à liquidação e cobrança das contribuições e impostos em que poderá sair prejudicada. A Fazenda Pública encarna o sector da administração do Estado conhecido pelo Fiscum a quem historicamente foi atribuída a tarefa da arrecadação dos impostos e que, ao mesmo tempo, respondia perante os particulares pelas responsabilidades do Estado» – do acórdão de 20 de Janeiro de 1999, recurso nº23271, desta Secção.

Esta a razão por que a jurisprudência deste Tribunal vem recusando reconhecer ao representante da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários legitimidade para discutir as decisões judiciais relativas a custas: as custas não cabem no acervo de interesses que à Fazenda Pública cumpre prosseguir, emergindo de um acto jurisdicional, e não de um acto que a administração haja praticado e no processo seja discutido, em termos de poder afirmar-se que a decisão do juiz neste segmento pode prejudicar, patrimonialmente, a administração tributária, ou ferir os interesses que ela defende no processo (neste sentido, o último dos citados acórdãos).

Assim, a Fazenda Pública carece de legitimidade para contestar, no processo judicial tributário, quer a decisão que condena, ou não condena, alguém em custas – excepto, claro, se condenada for a própria Fazenda —, quer, naquele caso, o montante da condenação, quer, ainda, o destino dado às custas.

Isto mesmo que a lei atribua as receitas provenientes de custas, ou parte delas, à Direcção-Geral dos Impostos, ou que esta deva suportar, ou adiantar, encargos relativos aos processos judiciais tributários.

Em qualquer caso, nunca os interesses respeitantes à arrecadação das custas, ou às despesas a fazer no âmbito dos processos judiciais, são interesses cuja defesa esteja atribuída ao representante da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários.

Nem às entidades que beneficiam das receitas emergentes de custas, ou que suportam os encargos a assumir no âmbito dos processos judiciais, é conferida legitimidade para intervir neles.

As questões que neste âmbito possam surgir são de legalidade, e a respectiva defesa cabe ao Ministério Público.

3.4. No nosso caso, o que se questiona é de onde deve sair o quantitativo necessário para satisfazer os honorários fixados ao patrono oficiosamente nomeado à oponente, para a patrocinar na oposição à execução fiscal.

Quer esse quantitativo deva ir buscar-se ao fundo previsto no n.º 3 do artigo 3.º do decreto-lei n.º 29/98, de 12 de Fevereiro, constituído no âmbito da Direcção-Geral dos Impostos — como decidiu o despacho impugnado —, quer ao Cofre Geral dos Tribunais — como defende a Fazenda Pública —, nem esta, nem aquele Cofre, têm legitimidade para discutir, no processo de oposição à execução fiscal, a decisão judicial que determina que os honorários sejam suportados por um ou outro, ou, sequer, o quantitativo em que tais honorários foram fixados.

A legitimidade para questionar a decisão judicial que determina qual a entidade que deve suportar os honorários devidos ao patrono oficioso cabe ao Ministério Público, enquanto defensor da legalidade, nos termos do estabelecido nos artigos 219º n.º 1 alínea a) da lei n.º 47/86, de 15 de Outubro, e 51º do ETAF.

É, aliás, neste pendor, a jurisprudência consolidada deste Tribunal, de entre a qual se podem ver, além dos acórdãos citados, os que neles vêm apontados.”

4. Termos em que se acorda em não tomar conhecimento do objecto do presente recurso jurisdicional, por a Fazenda Pública não ter legitimidade para a sua interposição.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Honorários ao patrono oficioso nomeado ao contribuinte para o patrocinar na posição à execução fiscal. Legitimidade para recorrer da decisão que aponta a entidade que deve suportá-los.*

### Sumário:

*A Fazenda Pública não tem legitimidade para recorrer jurisdicionalmente da decisão judicial que, proferida em processo de oposição à execução fiscal, determinou o pagamento dos honorários devidos ao advogado que, no âmbito do patrocínio oficioso, representou o oponente, pelo fundo a que se refere o artigo 3.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 29/98, de 12 de Fevereiro (diploma preambular do Regulamento das Custas dos Processos Tributários).*

Processo n.º 1159/04-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Maria Emília Falcão dos Santos.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre do despacho do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém que determinou o pagamento dos honorários devidos ao patrono da oponente MARIA EMÍLIA FALCÃO DOS SANTOS pelo fundo previsto no artigos 3º n.º 3 do decreto-lei n.º 29/98, de 12 de Fevereiro.

Formula as seguintes conclusões:

«Uma vez admitido o presente recurso, requer a Fazenda Pública, seja considerado haver violação de Lei no despacho recorrido, porquanto, a decisão do Meritíssimo Juiz a quo, incorre em manifesto lapso no tangente à entidade responsável pelo pagamento dos honorários a patrono, que no caso sub judice seria o Cofre Geral dos Tribunais (*ex vi* art.º 11.º do DL 391/88 de 26/10 com a redacção que lhe foi dada pelo DL 231/99 de 24/6) e não o fundo previsto no n.º 3 do art.º 3.º do DL 29/98, de 12/2, conforme erroneamente foi qualificado pelo Doutor Juiz de Direito.

O Meritíssimo Juiz a quo proferiu o despacho que determinou o pagamento de honorários a patrono escolhido, pagamento este a suportar pelo fundo previsto no art.º 3.º n.º 3 do DL 29/98 de 11.2.

Este fundo respeita aos encargos expressamente elencados no art.º 20.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários.

Não consta de tal preceito normativo qualquer referência a pagamento de honorários de patrono escolhido.

Sendo portanto de aplicar, o Regime de Acesso ao Direito e aos Tribunais – DL n.º 30-E/2000, de 20 de Dezembro (última alteração através do DL 38/2003, de 08.03), que expressamente prevê este pagamento de honorários do patrono escolhido pela parte, no seu art.º 15.º alínea c) *in fine*.

Sendo certo que, o Regulamento das Custas dos Processos Tributários, na parte respeitante a apoio judiciário, apenas abrange o art.º 20.º do mesmo diploma, de modo algum, se pode entender que fazem parte destes encargos expressamente definidos, o pagamento de honorários a patrono escolhido (modalidade prevista apenas pelo Regime de Acesso ao Direito e aos Tribunais).

Nestes termos a Representante da Fazenda Pública promove que o presente recurso ser julgado Procedente».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não deve ser admitido, pois, como é jurisprudência constante do Tribunal, «o Representante da Fazenda Pública não tem legitimidade para recorrer em matéria de custas», «mesmo quando, como no caso, estão em causa dinheiros da DGCI», pois a lei não lhe atribui competência para tanto, antes a confiando ao Ministério Público.

1.4. A Fazenda Pública, a quem tal parecer foi notificado, nada vem dizer.

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

2. O despacho recorrido é do seguinte teor:

«Tendo à oponente, nestes autos de oposição a execução fiscal, sido concedido, pelo competente serviço de segurança social, o benefício do apoio judiciário, além do mais, na modalidade de “pagamento de honorários a patrono escolhido”, presente a não oposição por parte do DMMP, deferindo ao requerido a fls. 4, determina-se o pagamento, ao Sr. Dr. António dos Reis, da importância de 259,38 (duzentos e cinquenta e nove euros, trinta e oito cêntimos) a título de honorários; a qual será suportada pelo fundo previsto no art. 3º n.º 3 do DL. 29/98 de 11.2».

3.1. A decisão judicial contestada é a que, após fixar os honorários devidos ao patrono escolhido pela oponente, no âmbito do apoio judiciário que lhe foi concedido, determinou que eles fossem suportados pelo «fundo previsto no art. 3º n.º 3 do DL. 29/98 de 11.2».

Diz a recorrente Fazenda Pública que aquele fundo apenas deve arcar com os encargos definidos no artigo 20º do Regulamento, neles se não achando incluídos os honorários ao patrono oficioso escolhido pelo beneficiário do apoio judiciário, o que se demonstra, também, pela leitura dos artigos 15º do decreto-lei nº 30-E/2000, de 20 de Dezembro, 12º e 11º do decreto-lei nº 391/88, de 26 de Outubro, na redacção do decreto-lei nº 231/99, de 24 de Junho.

O Ilustre Representante do Ministério Público neste Tribunal afirma, porém, que a Fazenda Pública carece de legitimidade para o recurso jurisdicional que interpôs.

Trata-se de questão que, além de expressamente suscitada por quem para tanto tem legitimidade, deve ser conhecida, até, por dever de ofício, pois os recursos jurisdicionais «só podem ser interpostos por quem, sendo parte principal na causa, tenha ficado vencido», ou pelas pessoas «directa e efectivamente prejudicadas pela decisão (...) ainda que não sejam partes na causa ou sejam apenas partes acessórias», no dizer do artigo 680º do Código de Processo Civil (CPC).

Também o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) estabelece, no seu artigo 280º n.º 1, que os recursos pedem ser interpostos «pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido», considerando o n.º 3 que é «vencida, para efeitos da interposição do recurso jurisdicional, a parte que não obteve plena satisfação dos seus interesses na causa».

Acresce que «a decisão que admita o recurso (...) não vincula o tribunal superior» – artigo 687º n.º 4 do CPC.

3.2. Ao representante da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários cabe a defesa dos interesses dela, como dispõe o artigo 53º do actual Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), à semelhança do que estabelecia o artigo 72º do Anterior ETAF, o qual se referia aos seus «legítimos interesses».

As funções que desempenham, junto destes tribunais, os representantes do Ministério Público e da Fazenda Pública estão, desde o anterior ETAF, claramente separadas, incumbindo ao Ministério Público a defesa da legalidade e a promoção da realização do interesse público – vejam-se os artigos 69º n.º 1 do revogado ETAF e 51º do actual.

Para quem conceba o processo judicial tributário como um processo de partes, o representante da Fazenda Pública age, no âmbito do processo, como parte, e o representante do Ministério Público actua «supra partes» – vd., neste sentido, o acórdão de 28 de Outubro de 1998, desta Secção, no recurso nº 22736.

De todo o modo, o representante da Fazenda Pública não faz, no processo judicial tributário, senão representar os interesses dela, Fazenda, concebida como administração tributária, e de outras entidades públicas, competindo-lhe «defender, no processo judicial, os interesses que aí se discutem ou são controvertidos que são prosseguidos pela administração fiscal e que são os interesses relativos às atribuições cuja prossecução a lei lhe comete ou seja, primacialmente, os interesses concernentes à liquidação e cobrança das contribuições e impostos em que poderá sair prejudicada. A Fazenda Pública encarna o sector da administração do Estado conhecido pelo *Fiscum* a quem historicamente foi atribuída a tarefa da arrecadação dos impostos e que, ao mesmo tempo, respondia perante os particulares pelas responsabilidades do Estado» – do acórdão de 20 de Janeiro de 1999, recurso nº 23271, desta Secção.

Esta a razão por que a jurisprudência deste Tribunal vem recusando reconhecer ao representante da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários legitimidade para discutir as decisões judiciais relativas a custas: as custas não cabem no acervo de interesses que à Fazenda Pública cumpre prosseguir, emergindo de um acto jurisdicional, e não de um acto que a administração haja praticado e no processo seja discutido, em termos de poder afirmar-se que a decisão do juiz neste segmento pode prejudicar, patrimonialmente, a administração tributária, ou ferir os interesses que ela defende no processo (neste sentido, o último dos citados acórdãos).

Assim, a Fazenda Pública carece de legitimidade para contestar, no processo judicial tributário, quer a decisão que condena, ou não condena, alguém em custas – excepto, claro, se condenada for a própria Fazenda –, quer, naquele caso, o montante da condenação, quer, ainda, o destino dado às custas.

Isto mesmo que a lei atribua as receitas provenientes de custas, ou parte delas, à Direcção-Geral dos Impostos, ou que esta deva suportar, ou adiantar, encargos relativos aos processos judiciais tributários.

Em qualquer caso, nunca os interesses respeitantes à arrecadação das custas, ou às despesas a fazer no âmbito dos processos judiciais, são interesses cuja defesa esteja atribuída ao representante da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários.

Nem às entidades que beneficiam das receitas emergentes de custas, ou que suportam os encargos a assumir no âmbito dos processos judiciais, é conferida legitimidade para intervir neles.

As questões que neste âmbito possam surgir são de legalidade, e a respectiva defesa cabe ao Ministério Público.

3.3. No nosso caso, o que se questiona é de onde deve sair o quantitativo necessário para satisfazer os honorários fixados ao patrono oficiosamente nomeado à oponente, para a patrocinar na oposição à execução fiscal.

Quer esse quantitativo deva ir buscar-se ao fundo previsto no n.º 3 do artigo 3º do decreto-lei nº 29/98, de 12 de Fevereiro, constituído no âmbito da Direcção-Geral dos Impostos – como decidiu o despacho impugnado –, quer ao Cofre Geral dos Tribunais – como defende a Fazenda Pública –, nem esta, nem aquele Cofre, têm legitimidade para discutir, no processo de oposição à execução fiscal, a decisão judicial que determina que os honorários sejam suportados por um ou outro, ou, sequer, o quantitativo em que tais honorários foram fixados.

A legitimidade para questionar a decisão judicial que determina qual a entidade que deve suportar os honorários devidos ao patrono oficioso

cabe ao Ministério Público, enquanto defensor da legalidade, nos termos do estabelecido nos artigos 219º n.º 1 alínea a) da lei n.º 47/86, de 15 de Outubro, e 51º do ETAF.

É, aliás, neste pendor, a jurisprudência consolidada deste Tribunal, de entre a qual se podem ver, além dos acórdãos citados, os que neles vêm apontados. Ao que acresce que, muito recentemente – 15 de Dezembro de 2004 –, este Tribunal decidiu caso exactamente igual, no recurso n.º 1130/04, em que serviu de relator o mesmo do presente processo, e cujo texto aqui se transcreveu; decisão a que se seguiram, sempre em casos idênticos, e no mesmo sentido, as de 19 de Janeiro de 2005, nos recursos n.ºs 1158/04 e 1128/04, e 26 de Janeiro de 2005, no recurso n.º 1160/04.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em não tomar conhecimento do objecto do presente recurso jurisdicional, por a Fazenda Pública não ter legitimidade para a sua interposição.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Emolumentos notariais. Indeferimento de pedido de revisão oficiosa do acto tributário. Recurso contencioso. Prazo. Impugnação judicial.*

### Sumário:

*Do acto de indeferimento de pedido de revisão oficiosa de liquidação de emolumentos notariais, que não comporte a apreciação da legalidade desta, cabe recurso contencioso e não impugnação judicial – artigo 97.º, n.º 1, alíneas d) e f), in fine e n.º 2 do CPPT.*

Processo n.º 1170/04-30.

Recorrente: Pingo Doce – Distribuição Alimentar, S. A.

Recorrido: director-geral dos Registos e do Notariado.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por PINGO-DOCE – DISTRIBUIÇÃO ALIMENTAR, S.A., da sentença do TAF de Lisboa, que julgou “improcedente, dada a verificação de uma nulidade insanável” (*sic*) o recurso contencioso que a mesma deduzira contra acto de indeferimento expresso de pedido de revisão oficiosa, “assim se absolvendo a Fazenda Pública do pedido” (*sic*).

Fundamentou-se a decisão, em que, na hipótese, por estar em causa a legalidade da liquidação, cabia impugnação judicial e não recurso

contencioso, não sendo possível a convoção do processo, por “precludido o respectivo prazo legal que é de 90 dias, preempório, de caducidade e de conhecimento oficioso”. A recorrente formulou as seguintes conclusões:

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

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

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

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

### PORQUE

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

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

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

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

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

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

Os princípios fundamentais do ordenamento comunitário, nomeadamente o princípio da efectividade, o princípio da protecção da confiança

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

Não houve contra-alegações.

O Exmo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, já que “o meio processual adequado de reacção contra decisão de indeferimento do pedido de revisão de acto de liquidação, com fundamento em extemporaneidade do pedido é o recurso contencioso (e não a impugnação judicial), na medida em que aquela decisão constitui acto administrativo em matéria tributária que não comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação (art. 97º, n.º 2, al. p) do CPPT)”, tendo o recurso sido tempestivamente apresentado.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“1) A recorrente liquidou a quantia de 9.306.000\$00, relativa a emolumentos notariais devidos pela escritura de aumento de capital social e alteração do contrato de sociedade, em 15/05/1998.

2) A recorrente apresentou, no 4.º Cartório Notarial de Lisboa, um pedido de revisão oficiosa do referido acto de liquidação de emolumentos, em 13/05/2002, o qual foi indeferido em 06/01/2003.

3) A recorrente interpôs um recurso contencioso de anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, em 10/03/2003.”

Vejamos, pois:

No que se refere à impugnação dos actos administrativos em matéria tributária, o art. 97º do CPPT consagra a existência de dois meios processuais: a impugnação judicial quando esteja em causa “a apreciação da legalidade do acto de liquidação” – al. d) do n.º 1; e recurso contencioso quando esta não está em causa – al. f) *in fine* e seu n.º 2.

Nos autos, vem interposto recurso contencioso de acto de indeferimento expresso de pedido de revisão oficiosa de liquidação emolumentar.

Tal indeferimento não se refere, porém, à legalidade da liquidação.

Antes, tendo como especial a norma do art. 128º, n.º 2 do Decreto-Regulamentar n.º 55/80, de 08 de Outubro, face ao art. 78º da LGT, a Administração entendeu não se enquadrar o pedido de revisão oficiosa em tais normativos e, “mostrando-se já ultrapassado o prazo para a reclamação graciosa”, rejeitou aquele por “extemporaneidade.”

Ora, a recorrente invocara a ilegalidade da liquidação por vício de violação da lei comunitária, por “erro imputável aos serviços”.

Ilegalidade que a Administração não conheceu pois que considerou o pedido de revisão inadmissível e extemporâneo, nos termos referidos.

Mas, assim sendo, não pode o tribunal - que não faz a administração activa - apreciar, no dito recurso contencioso, tal ilegalidade que extravasa do conteúdo do acto recorrido.

Não está, pois, ainda, em causa a legalidade do acto de liquidação pelo que, de acordo com o preceituado nos ditos normativos, cabe, no caso, recurso contencioso e não impugnação judicial.

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

É, aliás, uniforme, no sentido exposto, a jurisprudência do STA. Cfr., por mais recentes, os Acºs de 24/03/2004 rec. 1588/03, 14/01/2004 rec. 1303/03, 17/12/2003 recs. 1182/03 e 1299/03, 10/12/2003 rec. 1301/03, 03/12/2003 recs. 1193/03 e 1260/03.

Por outro lado, o recurso contencioso é tempestivo.

Com efeito, notificada a recorrente do indeferimento expresso, de 06/01/2003, por ofício de 08/01/2003, e presumindo-se notificada em 11 seguinte, não tinha ainda decorrido o prazo de 2 meses para interposição do recurso: arts. 39º, n.º 1 do CPPT e 28º, n.ºs 1, al. a) e 3 da LPTA.

Termos em que se acorda conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando-se a sentença recorrida e devendo o tribunal a *quo*, se a tal nada mais obstar, conhecer da ilegalidade do acto de indeferimento contenciosamente impugnado, nos termos expostos.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Indeferimento tácito de pedido de revisão de acto tributário. Meio processual de reacção. Prazo.*

### Sumário:

- I — *O meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o acto silente atribuído a director-geral que não decidiu o pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de um tributo é a impugnação judicial.*
- II — *O prazo para deduzir a impugnação é de 90 dias e conta-se a partir da formação da presunção de formação de indeferimento tácito.*

Processo n.º 1171/04-30.

Recorrente: Pingo Doce — Distribuição Alimentar, S. A.

Recorrido: director-geral dos Registos e do Notariado.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. **PINGO DOCE – DISTRIBUIÇÃO ALIMENTAR, S.A.**, com sede em Lisboa, recorre da sentença do Mmº. Juiz do 2º Juízo do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou «improcedente, dada a verificação de uma nulidade insanável», o recurso contencioso do acto silente do **DIRECTOR-GERAL DOS REGISTOS E DO NOTARIADO** ocorrido na sequência do pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação de emolumentos registrais.



Formula as seguintes conclusões:

«1ª

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

2ª

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

3ª

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

4ª

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

PORQUE

5ª

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

6ª

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

7ª

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

8ª

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

Termos em que deverá dar-se provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a sentença recorrida, por inexistência de erro

na forma do processo, ordenando-se ao tribunal a *quo* o conhecimento dos fundamentos do recurso contencioso ou, em alternativa, convidar as partes a produzir alegações sobre a questão do mérito, de acordo com o previsto no n.º 1 do art. 753.º do Código de Processo Civil,

ou, subsidiariamente, deverá ordenar-se a convoção do recurso contencioso em impugnação judicial do indeferimento, com todas as consequências legais.

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

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

1.2. O recorrido conclui assim as suas contra-alegações:

«1.ª

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

2.ª

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

3.ª

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

4.ª

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

5.<sup>a</sup>

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

6.<sup>a</sup>

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

7.<sup>a</sup>

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

8.<sup>a</sup>

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

9.<sup>a</sup>

Refira-se que sociedade ora recorrente só em 13 de Julho de 2001 veio interpor uma acção para o reconhecimento de um direito, posteriormente convalidada em processo de impugnação judicial, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, na qual é sindicado o acto de liquidação em causa no presente recurso. A referida acção corre termos no referido Tribunal sob o n.º 138/2001, do 3.º Juízo, 2.ª Secção, encontrando-se a mesma pendente de decisão judicial.

10.<sup>a</sup>

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

11.<sup>a</sup>

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

12.<sup>a</sup>

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

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

13.<sup>a</sup>

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

14.<sup>a</sup>

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

15.<sup>a</sup>

Em termos de harmonia sistemática, o procedimento encontra-se bem construído. O contribuinte pode alegar qualquer ilegalidade verificada no procedimento no prazo normal de reclamação. Tal é totalmente conforme com o regime de anulabilidade do acto, que impede que a liquidação em causa possa ser impugnada a todo o tempo, mas apenas no prazo previsto no n.º 1 do artigo 102.º do CPPT: 90 dias a contar da data do pagamento da liquidação impugnada (cfr., por exemplo, Acórdão do STA de 20 de Março de 2002, referente ao processo n.º 026774).

16.<sup>a</sup>

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

17.<sup>a</sup>

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

18.<sup>a</sup>

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

19.<sup>a</sup>

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

20.<sup>a</sup>

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

21.<sup>a</sup>

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

22.<sup>a</sup>

Como refere Lima Guerreiro, o n.º 3 do artigo 78.º “*visa resolver apenas os casos mais escandalosos e gritantes de injustiça fiscal, não devendo constituir um meio sistemático de o contribuinte obter a revisão dos actos tributários para além dos prazos normais de reclamação ou impugnação, o que comprometeria a eficácia e racionalidade do actual sistema de garantias dos contribuintes*”. (Lei Geral Tributária Anotada, cit, pág. 346).

23.<sup>a</sup>

O mesmo argumento é aplicável tomando em consideração o n.º 5 do artigo 78.º. Nesse número refere-se que “*a revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta* (causada por erro material, na esmagada

dora maioria das situações) *pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos*”. Citando, novamente, Lima Guerreiro (ob. cit, pág. 347), esta norma é justificada atendendo o “*carácter escandaloso desse vício da liquidação, que justifica poder sempre ser conhecido até ao termo do prazo de caducidade da liquidação e, mesmo, invocado como fundamento da oposição à execução (...)*”.

24.<sup>a</sup>

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

25.<sup>a</sup>

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

26.<sup>a</sup>

Defender que o erro de direito está englobado no conceito de «erro imputável aos serviços» previsto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT seria atribuir mais poder à Administração Tributária em sede de revisão oficiosa do acto tributário, do que aquele que decorre do regime geral de revogação administrativa regulada no artigo 141.º do CPA nos termos do qual “*os actos administrativos que sejam inválidos só podem ser revogados com fundamento na sua invalidade e dentro do prazo do respectivo recurso contencioso ou até à resposta da entidade recorrida*”.

27.<sup>a</sup>

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

27.<sup>a</sup>

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

28.<sup>a</sup>

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

29.<sup>a</sup>

Por essa razão, reitera-se, o legislador efectuou a distinção entre a primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT – que regula a revogação provocada por iniciativa do contribuinte, com fundamento em ilegalidade geradora de invalidade – e a segunda parte do mesmo número – que regula a possibilidade da Administração Tributária poder revogar o acto em razão de erro imputável ao serviço – que não a ilegalidade.

30.<sup>a</sup>

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

31.<sup>a</sup>

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

Nestes termos e nos demais de direito que V. Ex.as doutamente suprirão, deve o presente recurso ser julgado totalmente improcedente, mantendo-se a douta decisão recorrida (...).

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pois o acto administrativo que a recorrente ataca era passível de recurso contencioso e não de impugnação judicial, posto que não apreciou a legalidade da liquidação.

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

2. A sentença julgou provados os seguintes factos:

«1)

A recorrente liquidou a quantia relativa a emolumentos devidos pela inscrição de um aumento de capital social e alteração do contrato de sociedade no Fichero Central de Pessoas Colectivas, em 16/7/1998.

2)

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

3)

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

4)

Foi alegado e não contestado pela recorrente que estava pendente no Tribunal Tributário de Lisboa, 3.º Juízo, 2.ª Secção, o processo de impugnação n.º 138/2001, onde se discute o acto de liquidação aqui em causa».

3.1. A sociedade agora recorrente solicitou um registo na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, tendo-lhe sido liquidados e cobrados os correspondentes emolumentos.

Discordando da liquidação, por a entender ofensiva de disposições de direito comunitário, e considerando que fora liquidado tributo em excesso, solicitou ao Director-Geral dos Registos e Notariado a respectiva revisão, não obtendo resposta no prazo de seis meses.

Perante ao silêncio da autoridade requerida, veio então a juízo interpor recurso contencioso de anulação do presumido indeferimento, sob invocação do n.º 2 (é lapso: trata-se, antes, do n.º 5 do artigo 57º da Lei Geral Tributária (LGT), pedindo, a final, que fosse anulado «o indeferimento do pedido de revisão oficiosa, (...) ordenando-se a prática do acto devido, consistente na revisão da liquidação emolumentar por erro imputável aos serviços e na conseqüente restituição à recorrente da quantia de €48.640,28, acrescida dos juros legais (...)).

A petição mereceu do Tribunal que em 1º grau a apreciou a decisão agora jurisdicionalmente recorrida, a qual entendeu haver erro na forma de processo, por a discussão da legalidade da liquidação ter sede própria no processo de impugnação judicial, e não poder emendar-se esse erro, já que, sendo a liquidação meramente anulável, a recorrente não estava em tempo para a impugnar judicialmente, o que inviabilizava a eventual convalidação da petição para a forma de processo adequada. Além de que a impugnação judicial do acto de liquidação fora já deduzida, e dessa convalidação resultaria litispendência, a demandar a absolvição da instância.

Isto porque, ponderou o Tribunal, «a recorrente pretende a anulação do indeferimento do pedido de revisão oficiosa, com reflexos na revisão da liquidação emolumentar e conseqüente restituição da quantia liquidada, acrescida dos juros legais, desde a data do pagamento até ao efectivo e integral reembolso».

3.2. O acto contenciosamente impugnado é aquele que o Director-Geral requerido deixou de praticar no lapso de tempo de que dispunha, e que, nos termos do artigo 57º n.º 5 da LGT, fez presumir o indeferimento do pedido de revisão da liquidação que a recorrente perante ele formulara, para efeitos de recurso contencioso ou impugnação judicial.

No acórdão de 20 de Maio de 2003 deste Tribunal, proferido no recurso n.º 305/03, em que foi relator o mesmo do presente, reconheceu-se:

«O artigo 95º da Lei Geral Tributária (LGT) reconhece “o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo (...) segundo as formas de processo prescritas na lei”. O CPPT, por seu turno (...), esclarece que são impugnáveis “os actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação”, e recorriáveis os “os actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação”.

(...)

Se o acto administrativo em matéria tributária comporta a apreciação do de liquidação, a legalidade deste último, não obstante não ser ele o objecto imediato do recurso, é nele indirectamente apreciada pelo tri-

bunal, justificando-se, por este motivo, a adopção do processo judicial de impugnação.

Já se o acto administrativo não comporta a apreciação do de liquidação, não há razão para seguir a forma do processo de impugnação judicial, melhor cabendo a do recurso contencioso.

Assim, e em regra, o acto que indefere o pedido de revisão de um acto tributário de liquidação deve atacar-se através da impugnação judicial, pois esse acto aprecia a legalidade da liquidação, não a reconhecendo, e esta questão vai ser submetida ao tribunal, no processo de impugnação.

Mas se o mesmo acto não aprecia a legalidade da liquidação, recusando fazê-lo, então, o tribunal só vai ver se a autoridade administrativa, ao decidir desse modo, o fez, ou não, conforme a lei. E como esta tarefa do tribunal deixa intocada a liquidação, a forma processual é o recurso contencioso. Só se o juiz concluir que houve ilegalidade é que a mesma autoridade vai, então, e em princípio, ter de apreciar a legalidade da liquidação. Desta vez, se indeferir o pedido de revisão, não reconhecendo a legalidade no acto de liquidação, e o requerente se não conformar, então o tribunal chamado a apreciar o acto de indeferimento, porque vai pronunciar-se sobre a legalidade da liquidação, deve seguir o processo de impugnação judicial (...).

E no acórdão de 8 de Outubro de 2003, no recurso nº 870/03:

«Em matéria de impugnação dos actos administrativos em matéria tributária, o artº 97º do CPPT, consagra a existência de dois meios processuais: a impugnação judicial quando esteja em causa “a apreciação da legalidade do acto de liquidação” – al. d) do nº 1; e recurso contencioso quando esta não está em causa – al. f) in fine e seu nº 2. Nos autos, vem judicialmente impugnado o acto de indeferimento de pedido de revisão de liquidação emolumentar, cuja apreciação comporta a apreciação da legalidade desta.

Pelo que efectivamente lhe cabe impugnação judicial e não recurso contencioso, nos termos das disposições legais referidas.

(...)

Por outro lado, o prazo respectivo conta-se da notificação do indeferimento do pedido de revisão, nos termos do artº 102º nº 1 al. e) do CPPT: notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código».

No nosso caso, o embaraço está em que o acto recorrido – releve-se-nos a expressão –, nem apreciou, nem deixou de apreciar a legalidade da liquidação...

Mas a verdade é que o conteúdo do acto é o indeferimento do pedido de revisão formulado pela recorrente.

A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser despoletada por iniciativa do contribuinte, e ter por fundamento qualquer ilegalidade do acto, sendo seu objectivo a respectiva anulação – cfr. o artigo 78º nº 1 da LGT.

Deste modo, ao deixar de se pronunciar sobre a pretensão da recorrente, a autoridade recorrida indeferiu-a, ou seja, não reconheceu, no acto de liquidação em causa, as ilegalidades que a requerente lhe imputava.

Em causa está, pois, mediatemente, a legalidade do acto tributário de liquidação: apreciar o acto recorrido – saber se a pretensão da recorrente, de que fosse revisto aquele acto, merecia, ou não, ser indeferida (ainda que presumidamente) – implica sindicar a legalidade da liquidação.

Daí que, conforme a jurisprudência do Tribunal, de que acima transcreveram excertos de dois exemplos, o acto tácito contenciosamente atacado o devesse ser pela via da impugnação judicial, e não pela do recurso contencioso de anulação.

No segmento em que assim julgou, a sentença recorrida não merece, pois, qualquer censura.

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

- primeiro, porque estava caducado o direito à impugnação judicial;
- segundo, porque já estava pendente impugnação judicial do acto de liquidação.

Quanto ao primeiro obstáculo detectado, não tem razão a sentença: o prazo para impugnação, deduzida na sequência de indeferimento não expresso de pedido de revisão oficiosa, conta-se da «formação da presunção de indeferimento tácito», de acordo com o disposto no artigo 102º nº 1 alínea d) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Ora, o pedido de revisão foi apresentado em 14 de Maio de 2002, e a autoridade requerida tinha o prazo de seis meses para decidir – artigo 57º nº 1 da Lei Geral Tributária. Como assim, a presunção de indeferimento tácito formou-se em 15 de Novembro de 2002. Consequentemente, o recurso contencioso, que deu entrada em 13 de Janeiro de 2003, estava dentro do prazo de 90 dias da alínea d) do nº 1 do artigo 102º do CPPT.

Quanto ao segundo obstáculo – a pendência de impugnação judicial do acto de liquidação, que conduziria à litispendência –, não é questão que deva neste momento apreciar-se.

Com efeito, por ora, o que importa é emendar o erro na forma de processo, fazendo o necessário para que este siga o formalismo adequado – artigo 98º nº 4 do CPPT.

Só impedimentos evidentes, seguros, e absolutamente impeditivos de que o processo prossiga sob a forma própria, poderão estorvar inutilmente essa correcção.

A pendência de um outro processo com o mesmo objecto só poderia impedir a convalidação se, no momento em que se proferisse o despacho a determiná-la, houvesse a certeza de que ocorreria litispendência.

Porém, no caso vertente, não há essa segurança. Por um lado, a impugnação pendente, ao que se alcança da factualidade dada por provada, respeita ao acto tributário de liquidação. No presente processo o objecto imediato é o acto tácito de indeferimento do pedido de revisão do mesmo acto, só mediatemente se incluindo nesse objecto a apreciação da legalidade da liquidação. Daí que seja precipitado falar, sem melhor ponderação, de litispendência. Por outro lado, ignora-se a fase em que se encontra tal processo, não sendo de excluir que já não esteja em curso, e tenha findado sem apreciação de mérito. Também neste caso se não poderá falar-se em litispendência. E o juiz, não decretando a convalidação, com tal fundamento, estaria a afrontar o comando do legislador.

Daí que se entenda que a litispendência invocada na sentença recorrida não pode constituir impedimento à correcção do erro na forma de processo, sem embargo da sua posterior e oportuna consideração, porventura impeditiva do prosseguimento da demanda, já na sua forma adequada.

3.3. A autoridade recorrida suscita, nas conclusões das suas contra-alegações – bem mais longas do que as formuladas pela recorrente... –, várias questões, designadamente, a de saber se, no caso, cabe o pedido de revisão, já que o tributo em causa será taxa e não imposto, e o 78º da LGT só é directamente aplicável aos impostos; a da falta de lesividade do acto.

Nenhum destes temas foi abordado pela sentença recorrida, apresentando-se como questões novas, fora do objecto do presente recurso, sem embargo de virem a ser consideradas, em momento oportuno, pela 1ª instância.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando verificada a nulidade do processo, por erro na sua forma, e determinando a convalidação para a de impugnação judicial, anulando todo o processado a partir da petição inicial.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*IRS. Reinvestimento das mais-valias provenientes da alienação de imóvel destinado à habitação.*

### Sumário:

- São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se, no prazo de 24 meses contados da data da realização, o produto da alienação foi reinvestido na aquisição de outro imóvel.
- Porém, se o contribuinte contrair empréstimo bancário, cujo quantitativo coincida com o preço do novo imóvel, não há reinvestimento dos ganhos obtidos com a venda do primeiro e, por isso, não beneficia da referida exclusão.

Processo n.º 1252/04-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Fernando Manuel Silva Campos e outra.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A F. P., inconformada com a sentença, a fls 40 e seguintes, do M.º Juiz do T. T. de 1ª Instância do Porto, que julgou procedente a impugnação, deduzida por Fernando Manuel Silva Campos e Outra, contra a liquidação

do IRS/98, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do quadro conclusivo que se segue:

“1- A sentença ora recorrida deu como provados todos os factos que levaram a Administração Fiscal a elaborar a liquidação do IRS n.º 5513307581, relativa ao ano de 1998, de forma legal e congruente, atendendo aos preceitos em vigor à data da prática do facto tributário;

2- Havendo a douta sentença recorrida reconhecido a existência dos factos dados como provados e que estiveram na base de todo o procedimento de apuramento do Imposto de Mais Valias, aqui impugnado, impunha-se o reconhecimento da sua validade, face ao estrito respeito da lei demonstrado pela Administração Fiscal.

3- Pela douta sentença recorrida foram violadas as seguintes normas legais: art.º 10.º n.º 5, al. a); art.º 10.º n.º 7 do C.I.R.S..

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º., junto deste S.T.A., louvando-se na jurisprudência deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos do art.º 713.º n.º 6 do C.P. Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida, a qual, em síntese e na parte que ora interessa, é a seguinte:

- Os impugnantes adquiriram, em 6/2/95 para aí instalar a sua habitação permanente, uma fracção autónoma, pelo preço de 10.000.000\$00, tendo contraído um empréstimo no valor de 8.100.000\$00.

- A qual venderam, em 21/9/98, por 13.000.000\$00.

- Posteriormente, em 27/10/98, adquiriram, para aí instalar a sua residência permanente, um prédio urbano por 13.075.687\$00, tendo contraído um empréstimo no valor de 17.075.687\$00, do qual apenas 13.075.687\$00 se destinaram à referida aquisição, destinando-se o remanescente à realização de obras.

A questão a decidir é a de saber se o ganho realizado com a venda, em 21/9/98, da dita fracção, está ou não excluído da tributação em IRS.

Vejam, pois, o quadro legal aplicável.

Disponha o art. 10º n.º 4 do CIRS o seguinte:

O ganho sujeito a IRS é constituído:

a) Pela diferença entre o valor da realização e o valor da aquisição...

O n.º 5 do art.º 10º daquele compêndio normativo rezava assim:

São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar:

a) Se no prazo de 24 meses contados da data de realização, o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel...

Conforme consta do probatório, os impugnantes venderam por 13.000.000\$00, em 21/9/98, uma fracção que, em 6/2/95, haviam adquirido por 10.000.000\$00, com o que obtiveram uma mais valia.

Como vimos, esse ganho, só estaria excluído de tributação se, no prazo de 24 meses, o produto da alienação fôsse reinvestido na aquisição de outro imóvel.

Ora, como consta da matéria de facto fixada, o produto da alienação, no caso 13.000.000\$00, não foi reinvestido na aquisição do outro imóvel.

Na verdade, o imóvel que os impugnantes adquiriram em 27/10/98 não foi custeado com o produto da alienação do anterior, mas sim com a quantia que obtiveram por empréstimo.

De concluir é, pois, que o referido ganho não estava isento de tributação.

(Neste pendor vem decidindo este S.T.A., sendo disso exemplo os Ac.ºs. de 12/3/03, rec. 1721/03; 14/1/04, rec. 1357/03; 28/1/04, rec. 1359/03, 12/3/03, rec. 1721/02 e 24/3/04, rec. 2053/03, entre outros).

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar a decisão recorrida, em julgar a impugnação improcedente, assim mantendo a liquidação impugnada.

Custas pelos impugnantes e ora recorridos, porém, apenas na 1ª Instância.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

Processo n.º 1367/04-30.

Recorrente: Forrester & C.ª, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Fonseca Limão.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Forrester & Cª, SA, inconformada com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Vila Real, que lhe julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação de contribuições a favor da Segurança Social, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - O n.º 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artº 5 do Decreto-Lei n.º 401/86;

2 - Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115º da Constituição).

3 - A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, in casu, o referido n.º 2 do art. 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4 - A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a Segurança Social baseado nesse n.º 2 do artigo 4º é válido.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº. Magistrado do Mº.Pº., junto deste S.T.A. foi de parecer que o recurso merece provimento.

Com dispensa de vistos, vieram os autos à conferência.

Nos termos dos artºs. 713º, n.º 6 e 726º do C.P.Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

A questão a decidir é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social, relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da ora recorrente.

A tal questão respondeu o acórdão deste STA, de 16/6/04, rec. 297/04 em termos que merecem o nosso aplauso e que, por isso, perfilhamos, e que, de seguida, se transcrevem:

“ A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75%, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador. Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4º do decreto regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro.

3.3. O decreto-lei n.º 81/85, de 28 de Março (mais tarde referido no decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e por ele não revogado), pretendeu definir «o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária», tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo «Diário da República».

Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial de segurança social «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas, «a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos». Quanto aos «trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele [regime geral] são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular» (do preâmbulo do diploma).

Assim é que o artigo 3º, conjugado com o artigo 2º n.º 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral «os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola»; os «que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas»; os «que exerçam profissão comum a outras actividades económicas»; os que prestem serviço às empresas» «que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial»; e os «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

Abrangidos pelo «regime especial de segurança social das actividades agrícolas» ficaram, nos termos do artigo 8º do diploma, «os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas e que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral»;

os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo, pode notar-se que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas – para além do que consta do já transcrito artigo 3º –, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e a pecuária, bem como «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial».

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o nº 19/85.

3.4. Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a acreditar na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei nº 81/85 se afirmava de «natureza residual», e no respectivo artigo 2º nº 2 se dizia ser de «natureza transitória», incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a «sectores economicamente mais débeis» «uma brusca subida dos encargos sociais», contrapartida necessária da «elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito», o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitoriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%), e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5º fixa-se o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa global é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a «trabalhadores que exerçam actividades agrícolas», ou a «trabalhadores agrícolas», encontrando-se, no artigo 6º, referência «aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas». As respectivas entidades empregadoras são

designadas por «entidades patronais» tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei nº 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma «será objecto de regulamentação por decreto regulamentar».

3.5. Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o nº 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à da lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido no exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa – ao tempo, artigo 202º – permite ao Governo, no exercício da função administrativa, «fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis». Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de «regime geral» e «regime especial», «regime geral dos trabalhadores por conta de outrem», e de «trabalhadores por conta de outrem».

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

3.6. Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava «alguns pontos de dúvida que importa clarificar», um deles respeitante «ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola». E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de «explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresas».

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que «no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as



finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram» aquelas empresas, assim se «ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Sector primário que, recorde-se, é o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam – designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores – que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concernente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

3.7. Defende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86. Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da «natureza e dimensão da exploração agrícola» em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confinar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades suas empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código de Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º nº 2 da Constituição.

3.8. Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei nº 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral

– se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6 do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/98 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei nº 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles – os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas – só para efeitos do diploma, claro...

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do Diário da República, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Ao definir, restritivamente, o conceito de «explorações agrícolas», introduziu nela uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delineação.

Conforme se viu, o decreto-lei n.º 401/86, de acordo com o seu artigo 1.º, ocupa-se «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», que o artigo 2.º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial». Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o n.º 2 do artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar n.º 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. *A contrário*, dir-se-á, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei n.º 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacialidade ou secundaridade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar taxas contributivas transitórias inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma.

Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar n.º 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5.º e 6.º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se

quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado.”

Termos em que se acorda em conceder parcial provimento ao recurso e em revogar, em parte, a sentença recorrida, julgando parcialmente procedente a impugnação, e em anular o acto tributário, na parte em que liquidou contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos art.ºs 5.º e 6.º do D.L. n.º 401/86, de 2/12, mantendo-o, porém, no mais.

Custas, na 1.ª Instância e neste S.T.A., a cargo da impugnante, na proporção do seu decaimento, fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 9 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Sentença. Vista prévia ao Ministério Público. Nulidade processual.*

### Sumário:

- I — *Antes de proferir sentença em processo de impugnação judicial impõe-se dar vista ao Ministério Público – cf. artigo 121.º do CPPT.*
- II — *Se, na vista para esse efeito aberta, o Ministério Público requer diligência interessante e que merece deferimento, impõe-se, depois de realizada ou concretizada esta diligência, e antes de proferir sentença, seja dada nova vista àquele magistrado, pois a omissão de tal formalidade consubstancia nulidade processual (artigo 201.º, n.ºs 1 e 2, do CPC) que demanda a anulação de todo o processado subsequente.*
- III — *O momento e modo adequados à arguição desta nulidade, se conhecida apenas com a notificação da sentença, é o próprio recurso desta sentença.*

Processo n.º 799/03-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Confecções Tabuense Seabra & Seabra, L.ª.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a douta sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade Confecções Tabuense Seabra & Seabra, Ldª, nos autos convenientemente identificada, contra a liquidação adicional de IRC, referente ao ano de 1994, no montante de 44.032.687\$00, in-

cluindo juro compensatórios, dela interpôs recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto daquele Tribunal Tributário.

Notificado da decisão veio ainda o Ex.mo Magistrado do Ministério Público arguir a nulidade da sentença por não lhe ter sido aberta vista antes da prolação da decisão e requereu, em consequência, se determinasse, para o efeito, abertura daquela vista.

Pelo despacho de fls. 222 o M<sup>o</sup> m. Juiz do Tribunal ora recorrido considerando que a questionada *vista* já tinha sido ordenada e aberta a fls. 207<sup>o</sup>, indeferiu a arguição da nulidade assim suscitada.

Deste indeferimento interpôs também e simultaneamente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público ora Recorrente, mais requerendo que, por ser circunscrito à matéria de direito, fosse processado como o agravo em matéria cível, a subir imediatamente e nos próprios autos, juntamente com o recurso que já havia sido admitido da sentença final.

Tal recurso foi porém admitido mas “...a subir imediatamente, em separado, com efeito meramente devolutivo...”.

O recorrente defende que o recurso deve subir nos próprios autos.

No tocante à decisão final, o recorrente apresentou as seguintes conclusões vertidas nas respectivas alegações de recurso:

1<sup>a</sup> As fotocópias integrais, que constituem fls. 210 a 216 dos autos, a que se deu a aparência de uma sentença, não integram, efectivamente, qualquer sentença respeitante a este processo;

2<sup>a</sup> Na verdade, além de nelas faltar a assinatura autêntica do M<sup>o</sup> Juiz a quo, que aparece só fotocopiada, alude a factos que não se referem a este processo, como se pode constatar do mesmo;

3<sup>a</sup> Ora, nos termos do art.º 157º do CP Civil, aplicável supletivamente, ex vi da al. e) do art.º 2º CPPT, as decisões judiciais “serão datadas e assinadas”, não podendo considerar-se assinatura a reprodução da mesma, por meio de fotocópia, pelo que se mostra violado aquele normativo;

4<sup>a</sup> Naquelas fotocópias alude-se a factos que nada têm a ver com este processo, como sejam, v.g., uma inexistente resposta ou contestação da FP, nos termos do art.º 131º do CPPT e um inexistente parecer do M<sup>o</sup> P<sup>o</sup>, em suposta concordância com aquela resposta;

5<sup>a</sup> As mesmas fotocópias começam com a referência a uma “impugnação à liquidação em epígrafe”, quando é certo que inexistente qualquer epígrafe em que se identifique a liquidação impugnada, visto a epígrafe consistir, apenas, no nome da impugnante (cf. fls. 210);

6<sup>a</sup> Depois, alude-se a uma pretensa “abusiva por ilegal” liquidação de IRC, sem se concretizar qual;

7<sup>a</sup> As mesmas fotocópias terminam com a menção de que “se julga procedente a presente impugnação, conseqüentemente se anulando a liquidação adicional de IRC, no ano em causa, nos termos impetrados”, sem concretizar qual foi a liquidação anulada, porque se não referiu o ano em causa;

8<sup>a</sup> Em suma, as fotocópias de fls. 210 a 216, a que se deu uma aparência de sentença não constituem, efectivamente, uma sentença a qual deveria ter sido proferida nos termos do art.º 123º do CPPT, normativo este que, assim, se mostra violado;

9<sup>a</sup> Dai que se deve decidir que é juridicamente inexistente, neste processo, qualquer sentença e, em consequência, se deva anular todo o processado a partir de fls. 210 (inclusive) dos autos, ordenando-se que

os mesmos baixem a este tribunal, em ordem a ser proferida sentença legal, após terem sido observados os trâmites legais em falta, entre os quais a vista ao M<sup>o</sup> P<sup>o</sup>, para emitir parecer prévio à mesma;

10<sup>a</sup> Mesmo que assim se não entendesse, sempre haveria de considerar-se que a sentença recorrida é vaga e parcialmente ininteligível, podendo constituir, a aceitar-se, uma autêntica “chapa” que, devido ao seu grau de abstracção, se pode aplicar, da mesma forma, a diversos casos ... o que é de todo em todo inaceitável, visto que o M<sup>o</sup> Juiz não aplica a Lei, a doutrina e a jurisprudência, que cita, aos factos relevantes em causa, falhando, pois, uma das premissas, no silogismo em que se deve traduzir uma correcta decisão judicial;

11<sup>a</sup> Assim, a sentença recorrida, ainda que tivesse sido validamente expressa, sempre seria nula, por carência de fundamentação, nos termos do art.º 125º do CPPT, nulidade essa que deveria ser declarada e conduziria, igualmente à anulação do processado referida na conclusão 9<sup>a</sup>;

12<sup>a</sup> Também o 1º despacho – recorrido – de fls. 222 é juridicamente inexistente, por igualmente ser uma mera fotocópia – à excepção dos n.ºs 220 e 207, que contém – de outro despacho proferido noutro processo, fotocópia essa que inclui a própria assinatura do M<sup>o</sup> Juiz recorrido, pelo que, pelas razões supracitadas, expostas relativamente à “sentença” recorrida, se deve declarar tal inexistência jurídica, com todas as consequências legais;

13<sup>a</sup> Antes de proferir a “sentença” recorrida, o Sr. Juiz a quo não ordenou a abertura de vista ao ora recorrente, como o impõem, claramente, os art.ºs 14º n.º2 e 121º, n.º1, do CPPT;

14<sup>a</sup> Daí que o recorrente tivesse arguido, oportunamente, a nulidade que tal falta de vista integra e requerido a anulação da sentença recorrida e, em seguida, que se determinasse a abertura daquela vista;

15<sup>a</sup> Todavia, o Sr. Juiz a quo, através do 1º despacho de fls. 222, indeferiu aquele requerimento, argumentando que tal vista já tinha sido ordenada, através do despacho de fls. 207;

16<sup>a</sup> Porém, tal vista foi manifestamente extemporânea, visto, à data em que foi concretizada, o director de finanças ainda se não ter pronunciado, nos termos do n.º1 do art.º 130º do CPPT, pelo que a mesma foi aproveitada para se requerer o cumprimento prévio deste normativo, o que veio a concretizar-se através do requerimento de fls. 209;

17<sup>a</sup> Contudo, após a regularização do processo, com a apresentação do referido requerimento de fls. 209, não foi ordenada a vista em causa;

18<sup>a</sup> Tal omissão, porque susceptível de influir no exame ou decisão da causa, integra nulidade, oportunamente arguida nos termos do n.º1 do art.º 201º do CP Civil;

19<sup>a</sup> Deve, pois, revogar-se o despacho recorrido de fls. 222 e anular-se também por esta razão, a sentença recorrida, ordenando-se a abertura de vista ao M<sup>o</sup> P<sup>o</sup>, a fim de emitir parecer nos termos dos art.ºs 14º n.º2 e 121º n.º1 do CPPT, que face ao exposto, se mostram violados.

E, no tocante à invocada nulidade processual, formulou as seguintes conclusões:

1- Antes proferir a “sentença” recorrida, o M<sup>o</sup>. Juiz a quo não ordenou a abertura de vista ao M<sup>o</sup> P<sup>o</sup>, como impõem, claramente, os art.ºs 14º n.º2 e 121º, n.º1, do CPPT;

2- Daí que o recorrente tivesse arguido, oportunamente, a nulidade que tal de vista integra e requerido a anulação da “sentença” e, em seguida, que se determinasse abertura daquela vista;

3- *Todavia, Mº juiz, através do despacho ora recorrido, indeferiu aquele requerimento, argumentou que tal vista já tinha sido ordenada a fls. 207;*

4- *Porém, essa vista foi manifestamente extemporânea, visto que à data em que foi concretizada, o director de finanças ainda se não tinha pronunciado, nos termos do nº1 do art.º 130º do CPT, pelo que a mesma foi aproveitada para se requerer o cumprimento prévio deste normativo, requerimento este que foi deferido acabando o director de finanças por cumprir aquele normativo;*

5- *Contudo, após tal regularização processual, não foi ordenada, desta vez, a vista em causa, isto é, imediatamente antes da sentença final, como é prática habitual, em casos semelhantes;*

6- *Tal omissão, porque susceptível de influir no exame e na decisão da causa, integra nulidade, oportunamente arguida, nos termos do nº1 do art.º 201º do C.P. Civil;*

7- *Deve, pois, revogar-se o despacho ora recorrido e anular-se a “sentença” final, ordenando-se a abertura de vista ao Mº Pº, a fim de emitir parecer, nos termos dos artºs 14º, nº2 e 121º, nº1 do CPPT, normativos estes que, face ao exposto, se mostram violados.*

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.

Os autos subiram depois a este Supremo Tribunal contendo, como se deixa relatado, ambos os recursos antes interpostos, devidamente instruídos.

Aqui, por despacho do relator de fls. 239 e ao abrigo do disposto no art.º 288º do C.P.P.T. e no art.º 700º do C.P.C., aplicável ex vi do art.º 2 alínea e) daquele código, foi determinada a baixa dos autos ao TT de 1ª Instância para que fossem eventualmente supridas as anotadas irregularidades processuais verificadas na sindicada sentença, bem assim suprida fosse a nulidade também verificada e decorrente da também verificada falta de assinatura do Juiz (cfr. art.º 144º nº1 do CPT, artº 125º nº1 do CPPT e art.º 668º nº1 a) do CPC).

Irregularidade igualmente verificada quanto “ao impugnado despacho de indeferimento da arguida nulidade e de admissão do recurso antes interposto da impugnada sentença – cfr. fls. 222 dos autos -, situação que, adiante, a fls. 232, volta a verificar-se relativamente ao despacho de admissão do subsequente recurso do despacho de fls. 222 - 1ª parte -, que assim e pelas apontada razão são igualmente nulos, justificando também conveniente suprimento.”,

Pois, as fotocópias em que se consubstanciam estes despachos, apesar de encontrarem certificadas ou autenticadas, também não se encontram datadas e assinadas pelo juiz, como se evidenciou naquele despacho do relator.

Verifica-se agora, face ao teor de fls. 247 e seguintes dos autos, que, em cumprimento do assim determinado, o Meritíssimo Juiz do TT de 1ª Instância supriu as apontadas irregularidades, fazendo juntar aos presentes autos cópia certificada dos despachos de fls. 222 e 232 e da decisão proferida a fls. 210 a 216, devidamente datadas e assinadas.

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

Como claramente emerge do relato que antecede, são dois os recursos interpostos para este STA; um referente ao despacho que indeferiu a arguição de uma nulidade e o outro da decisão final.

E importa se consigne que, contemporaneamente ao presente recurso, foram interpostos, instruídos e decididos já por este Supremo Tribunal

outros dois recursos, em tudo idênticos a este, com os mesmos Recorrente e Recorrida, de decisões judiciais do M.mo Juiz do TT de 1ª Instância de Coimbra, reportadas embora ao IRC de 1992 – processo n.º 807/03 – e IVA de 1991 e 1992 – processo n.º 806/03 -, sendo que em todos eles eram precisamente as mesmas as questões de direito suscitadas.

O relator do presente recurso porém e tal como emerge do relato que antecede entendeu ordenar, antes, a baixa dos autos ao TT de 1ª Instância, nos termos e para os efeitos consignados a fls. 239, o que se mostra agora satisfeito, como também se referiu e alcança de fls. 247 e seguintes.

Daí que, agora e perante o disposto no artigo 8º n.º 3 do Código Civil, face à manifesta identidade das questões subjacentes - são precisamente as mesmas as conclusões do presente recurso e dos dois que se deixaram invocados - aqui seja de acolher a solução jurídica que naqueles processos logrou consagração, quer pela sua bondade e acerto jurídico-processual, quer ainda porque uma delas, a proferida no processo n.º 807/03, foi também por nós subscrita.

Assim também no caso *sub judice*

“... importa desde já, apreciar as alegadas nulidades, suscitadas em ambos recursos.

*Mas será que um dos recursos logra prioridade sobre o outro?*

*E será que qualquer deles terá autonomia própria?*

*Importa assim, e desde já, apreciar a questão do recurso do despacho do Sr. Juiz que não atendeu a nulidade consistente na não audição prévia do M.P. Recurso que segundo o M.mo Juiz sobe em separado.*

*Mas subiu nos próprios autos.*

*Porém, atente-se que tal questão foi suscitada, como devia ser, no recurso interposto da sentença, pelo que é nesse recurso que será apreciada tal questão.*

*Na verdade, afigura-se-nos que uma tal nulidade, que só é conhecida com a notificação da sentença final, deve ser suscitada no recurso da decisão final, num regime idêntico ao das nulidades da própria sentença.*

*E que encontra fundamento legal no disposto no art. 668º do CPC.*

*Daí que se não conheça de tal recurso (do despacho do Sr. Juiz que não atendeu a nulidade consistente na não audição prévia do M.P.).*

*Conhecer-se-á assim do recurso interposto da sentença.*

3. *Importa conhecer imediatamente das nulidades suscitadas.* E ainda não supridas apesar do cumprimento do oportunamente determinado a fls. 239 pelo Relator.

*E de entre tais nulidades logra prioridade a alegada nulidade consistente na omissão da audição do MP.*

...

Ora, face ao disposto nos artigos 14º n.º 2 e 121º do CPPT, e à constatada ausência de audição do Ministério Público antes da prolação da sentença, “... ocorre omissão de formalidade que a lei prescreve, que patentemente pode influir no exame da decisão da causa. Ou seja, ocorre a nulidade prevista no art.º 201º, 2º, do CPC. Nulidade que, ..., conduzirá à anulação do processado subsequente, incluindo a sentença – art. 201º, 2, do CPC. “

Com efeito também no caso dos presentes autos se verificou que na sequência da *vista* mandada abrir pelo M.mo Juiz o Ex.mo Magistrado ora Recorrente apresentou requerimento solicitando fosse mandado cumprir o disposto no n.º 1 do artigo 130º do CPT (a que hoje corres-

ponde o artigo 111º n.º 4 do CPPT), requerimento que mereceu oportuno deferimento pelo M.mo Juiz ora recorrido,

Mais se verificando ainda que, na sequência deste deferimento, o Director de Finanças de Coimbra veio aos autos prestar a informação que faltava e a que se referia o invocado art.º 130º do CPT,

E que, seguidamente, sem mais diligências ou formalidades, designadamente sem viabilizar, em nova vista, que o Ministério Público se pronunciasse acerca do mérito da impugnação judicial, foi proferida a sindicada sentença,

Importa agora também concluir que

“... impunha-se que o M.mo Juiz desse nova vista ao MP para emitir pronúncia ...

*Ao omitir tal acto (ordenar vista ao MP antes de proferir sentença), o M.mo Juiz omitiu formalidade que a lei prescreve, que patentemente pode influir no exame ou decisão da causa. Ou seja, ocorre a nulidade prevista no art. 201º, 1, do CPC. Nulidade que, como acima se disse, conduzirá à anulação do processado subsequente, incluindo a sentença – art. 201º, 2, do CPC.”*

E que, “*Caindo a sentença, como cai, não é mais possível apreciar os vícios que lhe vêm imputados no recurso sob apreciação.*”,

Também aqui seja caso de “... *anular todo o processado, posterior à informação prestada pelo director de Finanças, incluindo nessa anulação a sentença proferida nos autos.*”

Assim acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Fevereiro de 2005. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 9 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*IVA. Artigo 23.º do CIVA. Direito à dedução do imposto. Método pro rata ou da percentagem. Método da afectação real.*

### Sumário:

*I — O artigo 23.º do CIVA, no que ao direito de dedução do imposto se refere, permite ao sujeito passivo a utilização do método pro rata ou da percentagem, podendo, todavia, utilizar o método da afectação real, desde que previamente comunique o facto à DGCI que o pode também impor no caso de exercício de actividades económicas distintas ou de a aplicação daquele primeiro critério conduzir a distorções significativas na tributação, como a Administração entende acontecer relativamente ao exercício de operações imobiliárias — artigo 9.º, n.ºs 30 e 31.*

*II — Todavia, não é este o caso se a actividade principal do contribuinte consiste na realização de obras de infra-estruturas, com vista à realização de um loteamento, sem quaisquer operações imobiliárias de venda.*

*III — Mostrando-se, em tal hipótese, adequada à respectiva contabilidade e exercício de actividade, a utilização do método pro rata, é ilegal a liquidação do IVA, no entendimento da inexistência de direito a qualquer dedução do imposto.*

Processo n.º 860/04-30.

Recorrente: SAPEC — Parques Industriais, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por SAPEC - PARQUES INDUSTRIAIS, S.A., da sentença do TAF de Almada, que julgou improcedente a impugnação judicial que a mesma deduzira contra a liquidação de IVA e respectivos juros compensatórios, com referência ao ano de 1991, nos montantes de, respectivamente, 9.043.470\$00 e 9.171.540\$00, no total de 18.215.010\$00.

Fundamentou-se a decisão em que, exercendo a impugnante actividades isentas nos termos dos n.ºs 30 e 31 do art. 9º do CIVA, sem que tenha renunciado à isenção - art. 12º, n.ºs 4 e 5 -, só pode proceder à dedução do imposto a que se refere o art. 20º, al. a), ou seja, o «que tenha incidido sobre bens ou serviços, adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas», o que não é o caso.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«a) Violação do artigo 20º do Código do IVA

a') Ao considerar erroneamente que a actividade desempenhada pela ora recorrente se enquadra globalmente nas normas de isenção do artigo 9º (especificamente os números 30 e 31), tal teria como única consequência a existência de operações que não conferem o direito à dedução.

a'') Ora, como resulta do exposto nas alegações da ora recorrente, esta efectua simultaneamente operações tributadas que conferem o direito à dedução e operações que não conferem tal direito.

a''') Assim, de acordo com a decisão do tribunal recorrido, a ora recorrente vê-se impossibilitada de deduzir regularmente o imposto incorrido com a realização de operações tributadas.

a''')Tendo em consideração o exposto, a ora recorrente entende que a decisão do tribunal recorrido viola frontalmente o disposto na alínea a) do numero 1 do artigo 20º do Código do IVA.

b) Violação do artigo 23º do Código do IVA

b')Adicionalmente, entende a ora recorrente que o tribunal recorrido viola também o disposto no artigo 23º do Código do IVA, ao impossibilitar a utilização do método de dedução de imposto através do método do *pro rata* de dedução.

b'')De facto, o mencionado preceito normativo possibilita ao sujeito passivo utilizar ambos os métodos de dedução de acordo com as especificidades da sua actividade» sendo o *pro rata* calculado quando o

sujeito passivo pratique simultaneamente operações com e sem direito à dedução.

b<sup>o</sup>) De acordo com o disposto na alínea b) do número 3 do artigo 23<sup>o</sup>, a Administração Fiscal poderá impor ao sujeito passivo a aplicação do método de afectação real quando a utilização do *pro rata* conduza a distorções significativas na tributação.

b<sup>o</sup>) Ora, no caso em apreço não foram apresentadas quaisquer justificações legais das quais se concluisse haver, no cálculo do *pro rata* de dedução da ora recorrente, distorções na tributação.

b<sup>o</sup>) Assim, entende a ora recorrente ter-lhe sido negada, por frontal violação do disposto no número 1 do artigo 23<sup>o</sup> do Código do IVA, a utilização de um método legal e facultativo de dedução do imposto.

Nestes termos, e em face do supra exposto, requer-se a Vossas Excelências que se dignem revogar a sentença emanada pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada em virtude de contrariar o disposto nos números 30 e 31 do artigo 9<sup>o</sup>, a alínea a) do número 1 do artigo 20<sup>o</sup> e o artigo 23<sup>o</sup>, todos do Código do IVA.»

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, no entendimento da possibilidade legal - art. 23<sup>o</sup>, n.º 1 do CIVA - de a impugnante utilizar o método *pro rata*, pois que exerce actividades envolvendo operações sujeitas e operações isentas pelo que «o imposto suportado a montante nas aquisições (em cada período temporal fiscalmente relevante) é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar à dedução», percentagem que os SFT devem quantificar.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1 - A impugnante é uma sociedade anónima cujo objecto social consiste no desenvolvimento e gestão de parques industriais, promovendo a realização de obras de urbanização para a instalação de indústrias e serviços e respectivas actividades de apoio (depoimento das testemunhas conforme acta da inquirição de fls. 48/50, e Portaria n.º 63/94 de 28 de Janeiro, de fls. 86/88).

2 - Em 07/06/1990, foi apresentada a declaração de inscrição no registo/início de actividade para efeitos de IRC e IVA, tendo sido indicado no quadro 8 como actividade principal - Código CAE 831900 “desenvolver e gerir parques industriais e neles promover a instalação de indústrias e serviços e bem assim as respectivas actividades de apoio” e sido assinalado o campo 1 do quadro 10, qualificando a actividade como inteiramente sujeita a IVA e como tal conferindo o direito à dedução da totalidade do IVA suportado (doc. de fls. 13/14 e acta da inquirição das testemunhas de fls. 48/50).

3 - Os serviços de inspecção tributária, aquando da análise de pedidos de reembolso de IVA relativos aos períodos de 11/93 a 6/94, procederam a uma acção de inspecção abrangendo todo o período de actividade da empresa tendo sido elaborado o respectivo relatório de fls. 80/114, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

4 - Nesse relatório consta que: “A empresa apresentou a declaração de início de actividade em 01/06/1990 onde assinalou no quadro 10 o campo 1, isto é: realizar apenas transmissões de bens e produtos que conferem o direito à dedução, tendo sido enquadrada no regime normal de periodicidade mensal.

Pela análise dos documentos de apoio aos registos contabilísticos, verifica-se que a actividade principal, até à presente data, tem sido a realização de obras de infra-estruturas com vista à realização do loteamento, tendo os respectivos custos sido lançados em “obras em curso”.

Como operações secundárias a empresa procedeu à venda de árvores, cujo arranque foi motivado pelas obras e ainda ao arrendamento de espaços e cedência de combustíveis.

Quanto ao IVA: liquidou imposto na venda de árvores, na cedência de combustíveis, nas operações de arrendamento de espaços, considerou umas isentas nos termos do art. 9<sup>o</sup>, n.º 30 e outras como cedência de exploração e liquidando o IVA correspondente.

A empresa contabiliza como “IVA dedutível” o imposto suportado em todas as aquisições de bens e serviços, o que origina que a empresa se encontre em situação de crédito permanente e a consequente solicitação de pedidos de reembolso.

Dado que a actividade da empresa é uma actividade imobiliária (...), e por isso isenta nos termos do art. 9<sup>o</sup> n.º 30, o IVA suportado a montante não é susceptível de ser deduzido, tendo em conta o disposto no art. 20<sup>o</sup>, n.º 1 alínea a), pelo que se procede à correcção da situação descrita, liquidando todo o imposto deduzido relativamente ao ano de 1991” (cfr. relatório de fls. 81/114).

5 - O relatório obteve parecer concordante do coordenador no qual é referido “atendendo a que procedeu à dedução de todo o IVA suportado, quer para a actividade isenta, quer para a sujeita, e que as possíveis deduções afectas ao sector estão condicionadas, conforme alínea b) do n.º 3 do art. 23<sup>o</sup> do Código do IVA, à aplicação do método da afectação real, o que não acontece, considera-se que todo o IVA suportado a montante não é susceptível de ser deduzido ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 20<sup>o</sup> do Código do IVA” (cfr. fls. 81 e 81 verso).

6 - A empresa contabilizou o IVA dedutível - Imobilizado na conta 24322 no valor total de 7.958.449\$00 (doc. de fls. 90/93).

7 - E contabilizou o IVA dedutível - Outros bens e serviços na conta 24323 no montante de 1.086.974\$00 (doc. de fls. 94/101).

8 - Os valores referidos em 6. e 7. originaram a correcção efectuada pelos serviços de inspecção no valor total de 9.043.470\$00 (cfr. relatório de inspecção).

9 - Em 27/12/1996 a ora impugnante foi notificada para proceder ao pagamento das liquidações de IVA de 1991 e respectivos juros compensatórios, no valor total de 18.215.010\$00 (cfr. doc. de fls. 30 e 30 verso dos autos de reclamação graciosa).

10 - Em 30/01/1997 é apresentado pela SAPEC - Parques Industriais, S.A. o requerimento de regularização de dívidas a que se refere o n.º 1 do art. 14<sup>o</sup> do Decreto-lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, tendo incluído o valor em dívida de IVA/1991- 9.043.470\$00, e juros compensatórios de 9.171.540\$00 (cfr. doc. de fls. 17/18).

11 - Em 21/04/1997 foi apresentada a reclamação graciosa relativamente à liquidação adicional de IVA do ano de 1991 e respectivos juros compensatórios (cfr. processo de reclamação graciosa em apenso).

12 - Em 15/10/1997 foi apresentada a presente impugnação judicial.»

Vejamos, pois:

A questão dos autos - só ao de leve equacionada na sentença que, todavia, não vem arguida de qualquer nulidade - é a de saber se a impugnante

pode, ora, utilizar o método *pro rata* na determinação do IVA devido em 1991 e que os SFT apuraram em inspecção realizada em 1996.

O art. 23º, n.º 1 do CIVA permite ao sujeito passivo que exerça actividades isentas e não isentas, não conferindo estas o direito à dedução, deduzir o imposto suportado nas aquisições mas «apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar à dedução» - é o chamado método *pro rata* ou da percentagem.

Entendeu o legislador que, em geral, o volume de negócios (transmissões de bens e prestações de serviços) de cada grupo de operações (as que conferem e as que não conferem o direito à dedução) é um bom critério para o cálculo do imposto a deduzir.

Por sua vez, o n.º 2 consagra o método da afectação real, a solicitar pelo contribuinte à DGCI e que esta pode também ordenar - n.º 3.

Como é sabido, aquele caracteriza-se pelo direito à dedução ser proporcional ao valor das operações tributáveis e isentas, com direito à dedução relativamente a todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo, incluindo as isentas ou fora do campo do imposto.

E, no último, não é permitida qualquer dedução relativamente ao imposto dos *inputs* destinados à realização de operações isentas sem direito à dedução mas efectuando-se a dedução integral - salvo o disposto no art. 21º - quanto ao imposto incidente sobre os *inputs* destinados à realização de operações tributadas ou isentas com direito à dedução.

Nos termos da lei - dito art. 23º - a Administração não admite a prática do primeiro método nomeadamente quando ela «conduza a distorções significativas na tributação».

Ora, como resulta do probatório, a impugnante apresentou a declaração de início de actividade em 01/06/1990, assinalando, no quadro 10, o campo 1: realizar apenas transmissões de bens e produtos que conferem o direito à dedução, tendo sido enquadrada no regime normal de periodicidade mensal: «desenvolver e gerir parques industriais e neles promover a instalação de indústrias e serviços e, bem assim, as respectivas actividades de apoio».

Bem assim, que a sua «actividade principal... tem sido a realização de obras de infra-estruturas com vista à realização do loteamento (em Setúbal), tendo os respectivos custos sido lançados em “obras em curso”».

«Como operações secundárias, a empresa procedeu à venda de árvores, cujo arranque foi motivado pelas obras e ainda ao arrendamento de espaços e cedência de combustíveis».

«Quanto ao IVA: liquidou imposto na venda de árvores, na cedência de combustíveis, nas operações de arrendamento de espaços, considerou umas isentas nos termos do art. 9º, n.º 30 e outras como cedência de exploração e liquidando o IVA correspondente», contabilizando como «IVA dedutível o imposto suportado em todas as aquisições de bens e serviços».

Exerceu, pois, actividades isentas e não isentas.

Ora, quanto às «operações imobiliárias», a Administração tem entendido não poder aplicar-se o método *pro rata* por este gerar as referidas «distorções significativas na tributação» - dito art. 23º, n.º 3, al. b) - não correspondendo à actividade exercida, já que «a dimensão das obras faz com que as vendas se não repartam com regularidade por diversos exercícios, concentrando-se, por sua vez, num único ano, vendas respeitantes a obras que demoraram anos a construir»; por isso é que, para os contribuintes que renunciarem à isenção, o art. 5º, n.º 1 do DL n.º 241/86, de 20 de Agosto, determina que a dedução do im-

posto relativo a cada imóvel ou parte autónoma, relativamente àqueles que tenham optado pela sujeição a imposto, se deve efectuar segundo o método da afectação real de todos os bens e serviços, *ut* dito art. 23º, n.º 2, condição facilitada pela exigência de contabilidade separada para os imóveis e partes autónomas a alienar com sujeição ao imposto - art. 12º, n.º 5 do CIVA.

Trata-se, aí, de casos em que o mesmo sujeito passivo realiza operações imobiliárias sujeitas a imposto e dele não isentas, ao mesmo tempo que constrói prédios ou fracções autónomas cuja venda está isenta.

Cfr. Emanuel Vidal Lima, Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, 9ª edição, págs. 407/08.

Nos autos, vem provado que a contabilidade da impugnante não permite a aplicação do método da afectação real.

Nem o contribuinte o solicitou nem a Administração o podia ter ordenado já que, como se disse, apenas declarou exercer actividades não isentas.

Todavia, a aplicação, nos autos, do método *pro rata*, ora pretendido pela recorrente, não tem os inconvenientes assinalados já que, como se referiu, a actividade principal tem sido a realização de obras de infra-estruturas, com vista à realização do loteamento, sem quaisquer operações imobiliárias de venda.

Mas, assim sendo e como bem refere o Ex.mo magistrado do MP, «o sujeito passivo foi indevidamente impedido do exercício do direito à dedução do imposto segundo o método *pro rata* (em percentagem que os STF deveriam ter apurado mediante análise à contabilidade, aplicando a forma de cálculo legalmente prevista)».

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e anulando-se a liquidação impugnada quanto ao montante de €44.206,47 (8.862.601\$00) e respectivos juros compensatórios.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Fevereiro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 9 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Prescrição da obrigação tributária. Conhecimento oficioso na impugnação judicial da liquidação. Efeitos da sua verificação.*

### Sumário:

*I — A prescrição da obrigação tributária não é de conhecimento oficioso no processo de impugnação judicial do acto de liquidação, por não consubstanciar vício invalidante desse acto, cuja verificação possa conduzir à procedência da respectiva impugnação.*

*II — Não obstante, a jurisprudência vem admitindo que o juiz tome conhecimento da prescrição, na impugnação judicial da liquidação, para retirar dela, não a procedência da impugnação e a anulação da liquidação, mas a declaração de extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide.*

Processo n.º 939/04-30.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrido: Marcelino Ferreira Gaspar.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença da Mm.<sup>a</sup> Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou procedente a impugnação judicial do acto de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao ano de 1991 deduzida por **MARCELINO FERREIRA GASPAR**, residente em Mosteiro, Pepim, Castro Daire.

Formula as seguintes conclusões:

«A)

A impugnação judicial foi interposta contra a liquidação adicional de IVA do ano de 1991 e com fundamento em erro ou vício no apuramento do volume de negócios, já que não foi demonstrado, de forma inequívoca, o valor presumido das vendas;

B)

Na análise de mérito, o M.<sup>o</sup> Juiz “a quo” limitou-se a levantar o problema da prescrição da obrigação tributária fundamento não invocado na petição inicial;

C)

A prescrição apenas serve de fundamento à oposição, nos termos e de conformidade com o disposto no art.º 286.º do CPT, actual art.º 204.º do CPPT;

D)

O M.<sup>o</sup> Juiz “a quo”, pronunciou-se sobre matéria que não deveria pronunciar-se e deixou de se pronunciar sobre matéria que vinha alegada nos próprios autos;

E)

É, por isso, nula a sentença por falta de pronúncia;

F)

A prescrição e a duplicação de colecta serão de conhecimento oficioso pelo Juiz se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha intervindo, o não tiver feito;

G)

Em causa, nos autos, não está nenhuma execução fiscal mas, antes, uma impugnação judicial;

H)

Ainda assim, não se mostram preenchidos os requisitos que nos levem à prescrição da obrigação tributária;

I)

Do exposto, se infere que a sentença recorrida fez uma aplicação inadequada do disposto nos art.ºs 34.º, 1200 e 286.º do CPT, actuais art.ºs 48.º e 490 da LGT e 99.º e 204.º do CPPT;

Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso ordenando-se, em consequência, a substituição da dita sentença recorrida, por outra em que se julgue improcedente, por não provada, a presente impugnação, com as legais consequências».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, devendo confirmar-se a sentença, «mas com base na declaração de extinção da instância por inutilidade da lide».

1.4. O processo tem os vistos dos Exm.<sup>os</sup> Adjuntos.

2. A sentença deu por provados os seguintes factos:

«A)

Os serviços de fiscalização tributária após exame da escrita do impugnante, relativa ao período de 1991.01.01 a 1991.12.31, concluiu que a mesma continha várias omissões e que as vendas declaradas no montante de PTE 66.770.067\$00, sobre o qual foi calculado o IVA pago, tinham ficado contabilisticamente aquém das que foram realizadas;

B)

Deste modo, recorrendo a metodologia indiciária, foi fixado um montante de vendas para efeito de IVA de PTE 75.699.190\$00, diferenciado da quantia de PTE 8.929.123\$00, respeitante ao global de vendas presumidas, o que equivale a PTE 1.517.915\$00 de IVA, à taxa de 17%, em falta.

C)

O contribuinte reclamou para o presidente da Comissão Distrital da DGSJ de Viseu, em 1993.11.03;

D)

A decisão da reclamação, foi tirada em 1993.12.22, e notificada em 1994.02.01;

E)

Seguiu-se a presente impugnação entrada em 1994.03.31;

F)

A seguinte diligência processual ocorreu na data de 2001.08.08».

3.1. O ora recorrido impugnou judicialmente o acto tributário de liquidação de IVA relativo ao ano de 1991, suscitando ilegalidades no procedimento tendente ao apuramento da matéria colectável mediante métodos indiciários.



A sentença sob recurso não apreciou nenhum dos fundamentos da impugnação; mas, entendendo estar prescrita a dívida emergente do acto de liquidação, julgou-a procedente, anulando a liquidação.

Esta decisão é contestada pela recorrente Fazenda Pública que assenta a sua discordância em fundamentos de três ordens:

- a sentença incorreu em nulidade por omissão de pronúncia, ao não apreciar os fundamentos alegados pelo impugnante;
- a sentença pronunciou-se sobre matéria que não podia apreciar, pois a prescrição não fora invocada e o seu conhecimento oficioso só tem lugar em sede de oposição à execução fiscal, que não em impugnação judicial do acto de liquidação;
- de todo o modo, «não se mostram preenchidos os requisitos que nos levem à prescrição da obrigação tributária».

3.2. No que concerne à nulidade por omissão de pronúncia, não é questão que a recorrente Fazenda Pública possa suscitar, legitimamente, no presente recurso jurisdicional.

Os fundamentos da impugnação judicial cuja apreciação foi omitida pela sentença sob recurso foram deduzidos pelo agora recorrido, e não pela recorrente Fazenda Pública, pelo que só ele, e não já ela, têm legitimidade para reagir contra tal omissão. Nem há, da parte da Fazenda Pública, qualquer interesse em que esses fundamentos sejam apreciados, pois desse exame mais não poderia resultar do que a sua eventual procedência, donde, o êxito da impugnação, que é coisa de sinal oposto à posição no processo defendida pela Fazenda Pública...

Ora, a legitimidade para interpor recursos jurisdicionais é reservada a quem no processo fique vencido, ou seja, quem fique afectado pela decisão recorrida, quem «não obteve plena satisfação dos seus interesses na causa» – vd. os n.ºs. 1 e 3 do artigo 280º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, se à Fazenda Pública assiste legitimidade para recorrer da sentença em apreciação na parte que lhe foi desfavorável – aquela em que julgou verificada a prescrição e, em consequência, procedente a impugnação, com a decorrente anulação do acto tributário impugnado –, já lhe falta essa legitimidade para a contestar no segmento em que deixou de apreciar os fundamentos da acção aduzidos pelo impugnante.

3.3. O que acaba de se escrever não se aplica à questão da nulidade por excesso de pronúncia, também levantada pela Fazenda Pública: aqui, são patentes a sua legitimidade e o interesse que tem em agir, já que a decisão judicial recorrida, conhecendo da prescrição, e julgando-a verificada, afectou os seus interesses no processo, conduzindo a uma decisão final, de procedência da impugnação e anulação da liquidação, que não podia ser-lhe mais desfavorável.

Entendeu-se, na sentença, que a prescrição, sendo de conhecimento oficioso, devia ser apreciada prioritariamente, e que a sua verificação importava a anulação do acto impugnado, afastando o conhecimento de todos os fundamentos invocados pelo impugnante.

Ora, é sabido que a prescrição, impedindo o credor de exigir o cumprimento da obrigação e permitindo ao devedor recusar esse cumprimento, constitui obstáculo à exigência coerciva mediante a execução fiscal. Deste modo, a prescrição pode ser invocada em oposição à execução, tendo a sua verificação como consequência a extinção desta, face à aludida impossibilidade em que o credor se acha, pelo decurso do tempo, de exigir o cumprimento. E, nesta sede, a prescrição é, mesmo, de conhe-

cimento oficioso, devendo o juiz declará-la, ainda que o executado a não argua – artigo 175º do CPPT.

Mas não constitui, a prescrição, um vício do acto de liquidação, que a torne ilegal, pois só prejudica a sua eficácia, não servindo, por isso, de fundamento à impugnação judicial do acto de liquidação. Nesta linha de pensamento, a prescrição não só não pode ser invocada como fundamento da impugnação da liquidação, como não é, nesta forma processual, oficiosamente cognoscível.

Não obstante, a jurisprudência tem admitido que no processo de impugnação judicial do acto de liquidação se aprecie, oficiosamente, a prescrição, não como questão de fundo, tendente à procedência da demanda, mas com vista à eventual declaração da inutilidade da lide impugnatória: é que, se a dívida decorrente do acto de liquidação estiver prescrita, nem o credor a pode exigir, nem o devedor pode ser constrangido a pagá-la, o que vale por dizer que não é útil, para este último, a anulação do acto de liquidação, pois esse acto, mesmo subsistindo, é inconsequente.

Neste sentido se podem ver, entre muitos, os acórdãos deste Tribunal de 20 de Março de 2002, 30 de Abril de 2002, 15 de Maio de 2002, 3 de Julho de 2002, 18 de Dezembro de 2002, 2 de Outubro de 2002, e 13 de Novembro de 2002, nos recursos n.ºs. 144/02, 145/02, 365/02, 723/02, 1577/02, 638/02 e 1333/02, respectivamente.

De acordo com esta jurisprudência, ao declarar a prescrição, oficiosamente, no presente processo, a sentença não conheceu de questão que lhe fosse vedado apreciar. Não incorreu, portanto, na nulidade por excesso de pronúncia prevista no n.º 1 do artigo 125º do CPPT.

3.4. Porém, a sentença, além de apreciar, oficiosamente, a prescrição – e viu-se a razão por que tal lhe não era interdito –, fez decorrer da sua verificação a procedência da impugnação judicial e a anulação do ato de liquidação.

Ora, como ficou dito, a prescrição da obrigação tributária não configura ilegalidade do acto de liquidação que lhe subjaz, implicando, apenas, a sua ineficácia, pelo que não pode conduzir à procedência da impugnação judicial do acto tributário de liquidação.

Como assim, a sentença incorreu em erro de julgamento, ao retirar da verificada prescrição uma consequência que ela não comportava.

Adiante se voltará a este tema.

3.5. Importa, agora, ver se a obrigação estava, realmente prescrita, ou se, como defende a Fazenda Pública, ainda se não esgotara o prazo prescricional, no momento da prolação da sentença recorrida.

O acto de liquidação impugnado respeita a IVA relativo ao ano de 1991, o que vale por dizer que o respectivo prazo de prescrição começou a correr em 1 de Janeiro de 1992, por força do disposto no artigo 34º n.º 2 do Código de Processo Tributário (CPT).

O agora recorrido deduziu reclamação em 3 de Novembro de 1993, assim interrompendo o prazo de prescrição, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo.

Mas esse efeito interruptivo cessou em 1 de Abril de 1995, com o decurso do prazo de um ano de paragem da impugnação deduzida na sequência do indeferimento da reclamação, a qual não foi movimentada desde a sua apresentação até 8 de Setembro de 2001 (no artigo 21º das suas alegações a Fazenda Pública afirma, até, que a paragem do processo se manteve até 6 de Fevereiro de 2002).

Há, pois, que somar ao tempo decorrido até à ocorrência do facto interruptivo aquele que correu após a cessação desse efeito – artigo 34º nº 3 citado.

Até à data da dedução da reclamação – 3 de Novembro de 1993 – haviam decorrido, desde 1 de Janeiro de 1992, 1 ano, 10 meses e 2 dias. Desde a cessação do efeito interruptivo da prescrição – 1 de Abril de 1995 – até ao momento em que foi proferida a sentença sob recurso – 11 de Fevereiro de 2004 – passaram 8 anos, 10 meses e 10 dias. A soma destes dois períodos de tempo atinge 10 anos, 8 meses e 12 dias.

Deste lapso de tempo, 5 anos, 7 meses e 2 dias esgotaram-se em plena vigência do CPT, pelo que, aquando da entrada em vigor da Lei Geral Tributária (LGT), faltavam 4 anos, 4 meses e 28 dias para se esgotar o prazo de prescrição de 10 anos do nº 1 do artigo 34º citado.

Segundo a lei antiga – CPT – faltava, pois, menos tempo para se completar a prescrição do que o exigido pela lei nova – LGT. Daí que, de acordo com o artigo 5º nº 1 da lei nº 398/98, de 17 de Dezembro, não seja de atender ao novo prazo, de 8 anos, do artigo 48º nº 1 da LGT.

Em sùmula, a prescrição ocorrera já no momento em que a sentença a declarou.

3.6. Viu-se já que a sentença, apreciando, oficiosamente, a prescrição, não incorreu em nulidade por excesso de pronúncia; e que não errou ao considerar prescrita a obrigação emergente do acto de liquidação impugnado. Mas também se viu que, ao fazer decorrer da prescrição a procedência da impugnação judicial e a anulação do ato de liquidação, incorreu em erro de julgamento, pois essas não são as consequências a retirar.

O efeito da verificação da prescrição, em sede de impugnação judicial do acto de liquidação, é apenas, a extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, nos termos do artigo 287º alínea e) do Código de Processo Civil.

Não pode, pois, manter-se a decisão de procedência da impugnação judicial e anulação da liquidação.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, julgando extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Fevereiro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 9 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Competência para conhecer de recurso contencioso de acto atribuído ao subdirector-geral dos impostos, interposto em 6 de Outubro de 2003. Consequência da extinção do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa.*

### Sumário:

- I — *Para conhecer do recurso contencioso, interposto em 6 de Outubro de 2003, de um acto atribuído ao subdirector-geral dos impostos, proferido em recurso hierárquico deduzido na sequência de indeferimento de reclamação graciosa, era competente o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa.*
- II — *Da extinção desse Tribunal nunca poderia resultar que a competência passasse para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Santarém, ou o de Leiria, mas apenas que o processo fosse redistribuído a algum dos tribunais administrativos e fiscais de Loures ou Sintra; não sendo o caso, o competente é, agora, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.*

Processo n.º 983/04-70.

Requerente: Ministério Público.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. O **MINISTÉRIO PÚBLICO** requer a resolução do conflito negativo de competência entre os tribunais administrativos e fiscais de Lisboa e de Leiria, que ambos, rejeitando a sua, se atribuíram, reciprocamente, a competência para conhecer de recurso contencioso interposto por **ANTÓNIO NARCISO ESPADINHA** e **MARIA EUGÉNIA ESTRADA ESPADINHA**, residentes no Entroncamento, de acto atribuído ao **SUBDIRECTOR-GERAL DOS IMPOSTOS**.

1.2. Dos Mm.ºs. Juízes em conflito só respondeu o do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, de modo a defender a incompetência desse Tribunal.

1.3. Não há alegações, e não foi oferecida prova testemunhal.

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

Revelam os documentos do processo, com interesse para a decisão, que:

- A) António Narciso Espadinha e Maria Eugénia Estrada Espadinha, residentes no Entroncamento, interpuseram, em 6 de Outubro de 2003, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém recurso contencioso de despacho do Subdirector-Geral dos Impostos «proferido em recurso hierárquico de indeferimento de reclamação graciosa, em cédula de IRS, com origem na DF de Santarém».

- B) Mediante decisão que transitou em julgado em 18 de Dezembro de 2003, o Mm.º. Juiz desse Tribunal, invocando os artigos 62º nº 1 alíneas d) e e) e 63º nº 1 do decreto-lei nº 129/84 de 27 de Abril (Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais - ETAF), com as alterações introduzidas pela lei nº 4/96, de 4 de Setembro, e decreto-lei nº 229/96, de 29 de Novembro julgou-se incompetente, em razão do território, para conhecer do recurso, por ser competente o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, Tribunal «da sede da autoridade que praticou o acto».

- C) Por despacho de 10 de Maio de 2004, transitado em julgado em 2 de Junho seguinte, o Mm.º. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa julgou-se incompetente, em razão do território, para apreciar o recurso, considerando competente o Tribunal Administrativo e Fiscal

de Leiria, pois «a recorrente tem sede em Entroncamento que pertence à área territorial» desse Tribunal, invocando os artigos 63º nº 1 do ETAF aprovado pelo decreto-lei nº 129/84, de 27 de Abril, e 10º nº 2 do decreto-lei nº 325/2003, de 29 de Dezembro.

- D) Em 24 de Junho de 2004 o Mmº. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria proferiu o despacho seguinte: «Remetam-se os autos ao TAF Lisboa. Ao Digno Magistrado do M.P. para os efeitos tidos por convenientes».

3. Quando foi instaurado o presente processo – 6 de Outubro de 2003 – estava em vigência o ETAF aprovado pelo decreto-lei nº 129/84, de 27 de Abril, com as alterações introduzidas pelo decreto-lei nº 229/96, de 29 de Novembro. Os seus artigos 62º nº 1 alínea e) e 63º nº 1 atribuíam ao tribunal tributário de 1ª instância da área da sede da autoridade que praticou o acto recorrido competência para o respectivo recurso contencioso, porquanto se questiona um despacho do Subdirector-Geral dos Impostos proferido em recurso hierárquico interposto do indeferimento de reclamação graciosa.

Ajuizando a situação à luz destes normativos, e ainda no decurso do ano de 2003, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém julgou-se incompetente, em razão do território, para conhecer do recurso, identificando como competente o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa.

Não se vislumbrariam, então, motivos para que esta decisão viesse a tornar-se polémica.

Mas o certo é que veio, pois, entretanto, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa foi extinto pelo artigo 10º nº 1 do decreto-lei nº 325/2003, de 29/12, conjugado com o artigos 7º nº 1 do mesmo diploma e 1º nº 2 alínea i) da portaria nº 1418/2003, de 30 de Dezembro.

Na sequência dessa extinção, foi a vez de o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa declarar a sua incompetência, em razão do território, para o recurso contencioso. E fê-lo – nem de outro modo podia ser – já na vigência do novo ETAF, aprovado pela lei nº 13/2002, de 19 de Fevereiro, para entrar em vigor no dia 1 de Janeiro de 2004 (vd. o artigo 9º da lei, na redacção que lhe deu o artigo 1º da lei nº 4-A/2003, de 19 de Fevereiro).

Isso explica que no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa tenha sido entendido que o processo devia «transitar para o tribunal territorialmente competente, de acordo com as novas regras de competência territorial», assim se elegendo o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, por se situar na sua área de jurisdição a residência dos recorrentes.

Mas não merece o nosso acordo esta decisão.

É de notar, desde já, que a competência se fixa no momento da propositura da causa, não relevando as modificações posteriores, conforme dispõe, hoje, o artigo 5º nº 1 do novo ETAF, e já estabelecia o 8º nº 1 do revogado.

Sem esquecer que estamos perante um conflito negativo de competência (pois a realidade é que os dois tribunais em conflito - senão três, pois também o de Leiria enjeitou o processo - não reconhecem a sua competência para o recurso contencioso), e a tal conflito tem este Tribunal que dar solução, podemos afirmar que a questão não é, rigorosamente, a de determinar qual o tribunal competente para o recurso contencioso, mas a de saber para onde deve ser remetido o processo, face à extinção do tribunal que para ele era competente.

A esta questão dão resposta os nºs 2 e 3 do artigo 10º do decreto-lei nº 325/2003, de 29 de Dezembro.

Segundo estas disposições, os processos pendentes nos tribunais extintos «transitam para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição». Mas, como a área de jurisdição do extinto Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa foi repartida por vários dos novos tribunais, os processos que aí corriam «são redistribuídos pelos Tribunais de Lisboa, Loures e Sintra (...), de acordo com as novas regras de competência territorial».

Fora de causa fica, portanto, e desde já, que o processo seja confiado a qualquer dos tribunais administrativos e fiscais de Leiria e de Santarém, que não resultaram do desdobramento territorial do anterior Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa.

E, não apontando as novas regras de competência territorial para nenhum dos tribunais de Loures e Sintra (os recorrentes não residem na área de jurisdição de qualquer deles - veja-se o artigo 16º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos), não é caso de ser redistribuído o processo, que deve prosseguir termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, em cuja área de jurisdição está a sede da autoridade recorrida.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em solucionar o presente conflito negativo de competência declarando competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Fevereiro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Fonseca Limão* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 9 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência do STA. Competência do TCA.*

### Sumário:

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

Processo n.º 1001/04-30.  
 Recorrente: Emília Azevedo Rosa.  
 Recorrida: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Fonseca Limão.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Emília Azevedo Rosa, inconformada com a sentença, a fls 69, do Mº Juiz do T.T. da 1ª Instância de Braga, que lhe julgou caducado o direito de

impugnar as liquidações de IRS e Iva de 1997, 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:

“... que impugnou judicialmente, em 24 de Setembro de 2001, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, a liquidação adicional de IRS e de IVA relativa ao exercício de 1997... (conclusão 1ª).

O relator, no entendimento de que nesta conclusão se afirmava um facto não estabelecido na decisão recorrida, propendeu a declarar este S.T.A. incompetente para o conhecimento do recurso.

Notificadas as partes para, a este propósito se pronunciarem, apenas o fez a recorrente, afirmando, em síntese que “sendo que a questão necessitada de esclarecimento é a caducidade ou não do direito de impugnar, esta respeita exclusivamente a matéria de direito”, devendo ser o recurso apreciado por este S.T.A..

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., nada opôs ao entendimento do relator atrás expresso.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da dita questão.

Na conclusão atrás referida afirma a recorrente que, em 24 de Setembro de 2001, impugnou junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, a liquidação de IRS e IVA relativa ao exercício de 1997.

A este propósito, respiga-se da decisão recorrida o seguinte:

“A impugnante alega ter impugnado estas liquidações em 24/9/01 (fls 29)

...

A impugnação da liquidação do IRS, ainda que se considerasse a data propugnada pela impugnante, em 24/09/01 (escreveu-se, por lapsos, 24/09/91) seria sempre intempestiva, visto que o termo inicial do prazo foi, como vimos, 26.08.01”

Do antecedente relato, resulta não ter a peça recorrida considerado provado o facto afirmado na 1ª conclusão do recurso.

Assim, quando a recorrente sustenta ter impugnado judicialmente, em 24 de Setembro de 2001, no T.T. de 1ª Instância de Braga, a liquidação de IRS e IVA relativa ao exercício de 1997, manifesta a sua discordância com a decisão recorrida por não ter considerado provado tal facto.

Ora, a questão de saber se tal ocorreu ou não logra enquadramento no plano 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, nos termos dos art.ºs. 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b), 39º e 41º n.º 1 al. a) do E.T.A.F. (anterior) e 280º do C.P.P.T. determina a incompetência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso e a competência, para tanto, do T.C.A..

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

Custas pela recorrente, sem prejuízo do apoio judiciário que lhe foi concedido, fixando-se a taxa de justiça em 95 (noventa e cinco euros) e a procuradoria em metade.

Lisboa, 9 de Fevereiro de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 9 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia.*

### Sumário:

- I — *Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32.º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 167.º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*
- II — *Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*
- III — *O apuramento de factos que não foram dados como provados na decisão recorrida envolve actividade no domínio da fixação da matéria de facto.*

Processo n.º 1023/04-30.

Recorrente: João Manuel Eleutério Florêncio.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – JOÃO MANUEL ELEUTÉRIO FLORÊNCIO deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa oposição a uma execução fiscal.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que sucedeu na competência daquele Tribunal, julgou a oposição improcedente.

Inconformado o oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com a seguintes conclusões:

1 – O ora recorrente foi citado como responsável originário da dívida quando, nos termos dos documentos ora juntos, o devedor originário era a SERIGRUPPO – Impressão Serigráfica Ld;

2 – Nos termos do artigo 22 n.º 4 da Lei Geral Tributária, as pessoas solidárias ou subsidiariamente responsáveis têm legitimidade para impugnar a dívida cuja responsabilidade originária lhes foi, erradamente, atribuída;

3 – A não ser assim, o pagamento pela dívida de um devedor originário, por um devedor subsidiário, constitui uma clamorosa injustiça, violadora dos princípios constitucionais da igualdade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva;

4 – Atendendo ao clausulado no Ponto 11 do Termo de Responsabilidade deverá, pois, considerar-se a SERIGRUPO como a devedora originária;

5 – Razão pela qual, a guia de reembolso foi emitida em nome dessa devedora originária;

6 – A alínea b) do n.º 1 do artigo 286.º do CPT determina que é fundamento a oposição, entre outras coisas, a ilegitimidade da pessoa citada por, embora figurando no título como devedor não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram;

7 – O que, efectivamente, aconteceu;

8 – Ao decidir como decidiu a douta decisão sob recurso violou, por errada interpretação, a alínea b) do n.º 1 do artigo 286.º do CPT.

#### TERMOS EM QUE

Deve ser concedido provimento ao presente recurso e, em consequência, ser revogada a douta decisão.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Nas conclusões 1.ª, 4.ª e 5.ª das suas alegações, o Recorrente afirma factos que o Mmo Juiz “a quo” não estabeleceu na sentença recorrida e, além disso, apresenta prova para ser apreciada em sede de recurso.

Significa o exposto que este recurso jurisdicional não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo competente, antes, o TCA: arts. 21-4, 32-1-b) e 41-1-a) do ETAF96.

Termos em que sou de parecer que, ouvido o Recorrente, se declare este STA incompetente em razão da hierarquia.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 07.02.2001, foi emitida pela delegação Regional de Lisboa e Vale do Tejo, do Instituto de Emprego e Formação Profissional, certidão de dívida, no montante de Escudos 10.863.642\$00, a que acrescem juros vincendos, à taxa legal, calculados sobre a quantia de Escudos 8.873.280\$00, referente a um apoio financeiro, concedido por despacho do Director do Centro de Emprego da Amadora, datado de 19.11.93, ao abrigo do Despacho Normativo n.º 46/86 de 4 de Junho e Despacho Normativo n.º 51/89 de 16 de Junho, cujos beneficiários não cumpriram as obrigações que assumiram (cfr. certidão de dívida, junta aos autos a fls. 16 e 17, e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

2. Tal certidão de dívida foi extraída na sequência de despacho, de 21.08.98, do Delegado Regional de Lisboa e Vale do Tejo, do Instituto de Emprego e Formação Profissional, destinando-se à sua cobrança coerciva dos devedores:

- a) Manuel Carlos da Cândida Pedro
- b) António José da Costa Lopes Fróis
- c) Maria Dulce dos Anjos Rodrigues
- d) Teresa de Jesus Marques da Silva Pereira
- e) Augusto Fernando Rodrigues Martins
- f) Jaime Rosa Dias
- g) João Manuel Eleutério Florêncio
- h) Serigrupo – Impressão Serigráfica, Lda.

(cfr. certidão de dívida, junta aos autos a fls. 16 e 17, e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

3. Com base na Certidão de Dívida, referida em 1. e 2., foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1562-01/101372.6, que corre seus termos no Serviço de Finanças de Sintra – 1, contra os devedores identificados em 2. (cfr. Informação de fls. 14 e 15 dos autos);

4. Em 18.05.01, foi elaborado pelo Serviço de Finanças de Sintra – 1, ofício com o n.º 8608, para citação de João Manuel Eleutério Florêncio, expedido para o seu domicílio fiscal, o qual menciona que corre contra este o processo de execução fiscal n.º 1562-01/101372.6 (cfr. doc. de fls. 18 dos autos);

5. O ora Oponente João Manuel Eleutério Florêncio foi gerente da Sociedade Serigrupo – Impressão Serigráfica, Lda., no período compreendido entre 17.09.93 e 22.05.97, data em que renunciou a essas funções (cfr. cópia de Certidão da Conservatória do Registo Comercial, junta aos autos, a fls. 7 e seguintes);

6. Em 19.06.2001, a presente Oposição deu entrada no Serviço de Finanças de Sintra – 1 (cfr. p.i. de fls. 2 e seguintes, dos autos).

3 – Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do art. 3.º da L.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

O art. 32.º, n.º 1, alínea b), do E.T.A.F. estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1, do art. 32.º.

Em consonância com esta norma, o art. 280.º, n.º 1, do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento officioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 16.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.P.T.).

4 – O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo quid disputatum, que não pelo quid decism, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 280.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada

na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 – No caso dos autos, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, o Recorrente junta às alegações do recurso jurisdicional vários documentos, visando provar factos que não foram dados como provados na decisão recorrida, designadamente que era devedora originária da dívida exequenda a empresa Serigrupo – Impressão Serigráfica, Lda. e que uma guia de reembolso foi emitida em seu nome.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tais factos para decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo – artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41º, n.º 1, alínea a) do ETAF e artigo 280º, n.º 1, do C.P.P.T.

Termos em que acordam em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 18º, n.º 3, do C.P.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça 90 euros e 50% de procuradoria (arts. 5º, § único, 6º § 3º, 17º e 18º da Tabela de Custas, e arts. 121º e 122º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 9 de Fevereiro de 2005. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Vitor Meira* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 9 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Honorários a patrono officioso. RFP.*

### Sumário:

*A Fazenda Pública não tem legitimidade para recorrer jurisdicionalmente da decisão judicial que determinou o pagamento dos honorários devidos a advogado no âmbito do patrocínio officioso.*

Processo n.º 1157/04-30.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrido: Maria Emília Falcão dos Santos.  
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFP recorre do despacho proferido no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém que determinou o pagamento dos honorários devidos ao patrono da oponente MARIA EMILIA FALCÃO DOS SANTOS pelo fundo previsto no artigos 3º n.º 3 do Decreto-Lei nº 29/98, de 12 de Fevereiro.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

Uma vez admitido o presente recurso, requer a Fazenda Pública, seja considerado haver violação de Lei no despacho recorrido, porquanto, a decisão do Meritíssimo Juiz a quo, incorre em manifesto lapso no tangente à entidade responsável pelo pagamento dos honorários a patrono, que no caso sub iudice seria o Cofre Geral dos Tribunais (*ex vi* art.º 11.º do DL 391/88 de 26/10 com a redacção que lhe foi dada pelo DL 231/99 de 24/6) e não o fundo previsto no n.º 3 do art.º 3.º do DL 29/98, de 12/2, conforme erroneamente foi qualificado pelo Doutor Juiz de Direito.

O Meritíssimo Juiz a que proferiu o despacho que determinou o pagamento de honorários a patrono escolhido, pagamento este a suportar pelo fundo previsto no art.º 3.º n.º 3 do DL 29/98 de 11.2.

Este fundo respeita aos encargos expressamente elencados no art.º 20.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários.

Não consta de tal preceito normativo qualquer referência a pagamento de honorários de patrono escolhido.

Sendo portanto de aplicar, o Regime de Acesso ao Direito e aos Tribunais — DL nº 30- E/2000, de 20 de Dezembro (última alteração através do DL 38/2003, de 08.03), que expressamente prevê este pagamento de honorários do patrono escolhido pela parte, no seu art.º 15.º alínea c) *in fine*.

Sendo certo que, o Regulamento das Custas dos Processos Tributários, na parte respeitante a apoio judiciário, apenas abrange o artº 20.º do mesmo diploma, de modo algum, se pode entender que fazem parte destes encargos expressamente definidos, o pagamento de honorários a patrono escolhido (modalidade prevista apenas pelo Regime de Acesso ao Direito e aos Tribunais).

Não há contra-alegações.

O EMMP entende que o recurso não devia ter sido admitido por não competir ao RFP recorrer das decisões judiciais, em processo tributário, em matéria de custas o que é jurisprudência pacífica desta secção.

2. O despacho recorrido é do seguinte teor:

«Tendo à oponente, nestes autos de oposição a execução fiscal, sido concedido, pelo competente serviço de segurança social, o benefício

do apoio judiciário, além do mais, na modalidade de “pagamento de honorários a patrono escolhido”, presente a não oposição por parte do DMMP, deferindo ao requerido a fls. 46, determina-se o pagamento, ao Sr. Dr. António dos Reis, da importância de 259,38 (duzentos e cinquenta e nove euros, trinta e oito cêntimos) a título de honorários; a qual será suportada pelo fundo previsto no artº 3º n.º 3 do DL 29/98 de 11.2.».

3.1. A decisão em apreciação, após fixar os honorários devidos ao patrono escolhido pela oponente, no âmbito do apoio judiciário que lhe foi concedido, e que, nessa parte, não vem questionada, determinou que eles fossem suportados pelo «fundo previsto no art. 3º nº 3 do DL 29/98 de 11.2.».

É esta decisão que determinou que os mesmos fossem suportados pelo identificado fundo que a recorrente FP questiona defendendo que tal fundo apenas deve suportar os encargos definidos no artigo 20º do Regulamento o qual não abrangeria os honorários atribuídos a patrono oficioso no âmbito do beneficiário do apoio judiciário, o que resultaria da leitura dos artigos 15º do DL nº 30-E/2000, de 20 de Dezembro, 12º e 11º do DL nº 391/88, de 26 de Outubro, na redacção do DL nº 231/99, de 24 de Junho.

O EMMP entende que o recurso não devia ter sido admitido por não competir ao RFP recorrer das decisões judiciais, em processo tributário, em matéria de custas o que é jurisprudência pacífica desta secção.

3.2. Esta mesma questão, com a mesma recorrente e recorrida foi apreciada, por este STA, cfr. Ac. de 15-12-2004, Rec. 1130-04, merecendo a solução alcançada o nosso total acolhimento.

Daí que, por nada mais haver a acrescentar, se entenda ser suficiente remeter para a respectiva fundamentação, transcrevendo o mencionado arresto o qual se pronunciou nos termos seguintes:

“Antes de entrarmos na apreciação do fundo da questão que assim vem recortada, importa verificar se o Representante da Fazenda Pública tem legitimidade para recorrer da decisão judicial que determinou que fosse o Fundo a que se refere o artigo 3º nº3 do decreto-lei nº 29/98, de 11 Fevereiro, a suportar os honorários.

Trata-se de questão que, não tendo sido suscitada no processo, deve ser conhecida por dever de ofício, pois os recursos jurisdicionais «só podem ser interpostos por quem, sendo parte principal na causa, tenha ficado vencido», ou pelas pessoas «directa e efectivamente prejudicadas pela decisão (...) ainda que não sejam partes na causa ou sejam apenas partes acessórias», no dizer do artigo 680º do Código de Processo Civil (CPC).

Também o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) estabelece, no seu artigo 280º nº 1, que os recursos podem ser interpostos «pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido», considerando o nº 3 que é «vencida, para efeitos da interposição do recurso jurisdicional, a parte que não obteve plena satisfação dos seus interesses na causa».

Acresce que «a decisão que admita o recurso (...) não vincula o tribunal superior» — artigo 687º nº4 do CPC.

3.3. Ao representante da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários cabe a defesa dos interesses dela, como dispõe o artigo 53º do actual Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), à semelhança do que estabelecia o artigo 72º do Anterior ETAF, o qual se referia aos seus «legítimos interesses».

As funções que desempenham, junto destes tribunais, os representantes do Ministério Público e da Fazenda Pública estão, desde o anterior ETAF, claramente separadas, incumbindo ao Ministério Público a defesa da legalidade e a promoção da realização do interesse público — vejam-se os artigos 69º nº 1 do revogado ETAF e 51º do actual.

Para quem conceba o processo judicial tributário como um processo de partes, o representante da Fazenda Pública age, no âmbito do processo, como parte, e o representante do Ministério Público actua «supra partes» — vd., neste sentido, o acórdão de 28 de Outubro de 1998, desta Secção, no recurso nº 22736.

De todo o modo, o representante da Fazenda Pública não faz, no processo judicial tributário, senão representar os interesses dela, Fazenda, concebida como administração tributária, e de outras entidades públicas, competindo-lhe «defender, no processo judicial, os interesses que aí se discutem ou são controvertidos que são prosseguidos pela administração fiscal e que são os interesses relativos às atribuições cuja prossecução a lei lhe comete ou seja, primacialmente, os interesses concernentes à liquidação e cobrança das contribuições e impostos em que poderá sair prejudicada. A Fazenda Pública encarna o sector da administração do Estado conhecido pelo Fiscum a quem historicamente foi atribuída a tarefa da arrecadação dos impostos e que, ao mesmo tempo, responde perante os particulares pelas responsabilidades do Estado» — do acórdão de 20 de Janeiro de 1999, recurso nº 23271, desta Secção.

Esta a razão por que a jurisprudência deste Tribunal vem recusando reconhecer ao representante da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários legitimidade para discutir as decisões judiciais relativas a custas: as custas não cabem no acervo de interesses que à Fazenda Pública cumpre prosseguir, emergindo de um acto jurisdicional, e não de um acto que a administração haja praticado e no processo seja discutido, em termos de poder afirmar-se que a decisão do juiz neste segmento pode prejudicar, patrimonialmente, a administração tributária, ou ferir os interesses que ela defende no processo (neste sentido, o último dos citados acórdãos).

Assim, a Fazenda Pública carece de legitimidade para contestar, no processo judicial tributário, quer a decisão que condena, ou não condena, alguém em custas — excepto, claro, se condenada for a própria Fazenda —, quer, naquele caso, o montante da condenação, quer, ainda, o destino dado às custas.

Isto mesmo que a lei atribua as receitas provenientes de custas, ou parte delas, à Direcção-Geral dos Impostos, ou que esta deva suportar, ou adiantar, encargos relativos aos processos judiciais tributários.

Em qualquer caso, nunca os interesses respeitantes à arrecadação das custas, ou às despesas a fazer no âmbito dos processos judiciais, são interesses cuja defesa esteja atribuída ao representante da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários.

Nem às entidades que beneficiam das receitas emergentes de custas, ou que suportam os encargos a assumir no âmbito dos processos judiciais, é conferida legitimidade para intervir neles.

As questões que neste âmbito possam surgir são de legalidade, e a respectiva defesa cabe ao Ministério Público.

3.4. No nosso caso, o que se questiona é de onde deve sair o quantitativo necessário para satisfazer os honorários fixados ao patrono oficiosamente nomeado à oponente, para a patrocinar na oposição à execução fiscal.

Quer esse quantitativo deva ir buscar-se ao fundo previsto no n.º 3 do artigo 3.º do decreto-lei n.º 29/98, de 12 de Fevereiro, constituído no âmbito da Direcção-Geral dos Impostos — como decidiu o despacho impugnado —, quer ao Cofre Geral dos Tribunais — como defende a Fazenda Pública —, nem esta, nem aquele Cofre, têm legitimidade para discutir, no processo de oposição à execução fiscal, a decisão judicial que determina que os honorários sejam suportados por um ou outro, ou, sequer, o quantitativo em que tais honorários foram fixados.

A legitimidade para questionar a decisão judicial que determina qual a entidade que deve suportar os honorários devidos ao patrono oficioso cabe ao Ministério Público, enquanto defensor da legalidade, nos termos do estabelecido nos artigos 219º n.º 1 alínea a) da lei n.º 47/86, de 15 de Outubro, e 51º do ETAF.

É, aliás, neste pendor, a jurisprudência consolidada deste Tribunal, de entre a qual se podem ver, além dos acórdãos citados, os que neles vêm apontados.”.

4. Termos em que se acorda em não tomar conhecimento do objecto do presente recurso jurisdicional, por a Fazenda Pública não ter legitimidade para a sua interposição.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Fevereiro de 2005. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 9 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Embargos de terceiro. Terceiro. Arrombamento da porta de imóvel. Direito ao trespassse e arrendamento. Acção de resolução do contrato. Abuso do direito.*

### Sumário:

- I — *Os locadores do imóvel aonde se localiza o estabelecimento comercial de sociedade comercial executada, cujo direito ao trespassse e arrendamento foi penhorado, sendo da sociedade, também, sócios e gerentes, mantêm a sua qualidade de terceiros, para efeitos de dedução de embargos de terceiro.*
- II — *Aqueles senhorios não estão impedidos de, após a penhora do direito ao trespassse e arrendamento, intentarem acção de despejo do locado, com fundamento em falta de pagamento da renda, sendo a sentença que decreta o despejo, depois de transitada em julgado, eficaz perante o exequente.*
- III — *Só o juiz da acção de despejo, que não o dos embargos posteriormente deduzidos, pode julgar se, ao intentarem aquela acção, eles usaram abusivamente do seu direito à resolução do contrato de arrendamento.*

IV — *O arrombamento das portas do local onde funcionava o estabelecimento, para possibilitar o seu acesso ao encarregado da venda executiva, quando já fora proferida e transitara a sentença que declarou a resolução do contrato de arrendamento, constitui diligência ofensiva da propriedade e posse dos proprietários, que podem atacá-la mediante embargos.*

V — *Esse arrombamento não deixa de ser ofensivo pela circunstância de ser realizado na sequência da penhora, e ter em vista possibilitar a venda do bem penhorado.*

Processo n.º 1180/04-30.

Recorrente: Maria Eugénia Pires de Almeida Cancela e Jaime de Almeida Afonso Cancela.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. **MARIA EUGÉNIA PIRES DE ALMEIDA CANCELA e JAIME DE ALMEIDA AFONSO CANCELA**, a primeira residente em Lisboa e o segundo em Aldeia de Irmãos, Azeitão, recorrem da sentença do Mm.º Juiz da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedentes os embargos deduzidos contra a diligência de arrombamento das portas de imóvel efectuada em execução fiscal pendente contra Comatril – Companhia Internacional de Máquinas de Costura e Tricotar, Lda..

Formulam as seguintes conclusões:

«Os Recorrentes entendem, com o devido respeito, que a douda decisão recorrida não procedeu a correcta apreciação da matéria de facto.

Porquanto,

#### I.

Da subsunção jurídica da matéria de facto dada como provada resulta a verificação, *in casu*, de todos os requisitos essenciais da atendibilidade do processo de embargos de terceiro, de acordo com a lei processual tributária:

a) tempestividade da petição de embargos deduzidos em 2000-01-11;

a) qualidade dos Recorrentes de terceiros face ao processo de execução no âmbito do qual se verificou a diligência ofensiva da posse;

a) ofensa da posse, consubstanciada no acto de arrombamento, ocorrido em 1999-12-14.

#### II.

Foram os embargos de terceiro deduzidos tempestivamente, no prazo de 30 dias contados do dia em que foi praticado o acto lesivo da posse – diligência judicial do arrombamento, acto no qual se traduziu a agressão patrimonial, nos termos do artigo 319.º, n.º 2, do Código de Processo Tributário e conforme decisão deste Venerando T.C.A., na sua douda decisão, proferida em 4 de Julho de 2000, concedendo provimento ao recurso interposto do doudo despacho do Mm.º Juiz a *quo* que indeferiu *in limine* a petição inicial dos embargos com fundamento na procedência da excepção dilatória de caducidade do direito de acção.



## III.

Considerando a lei (*vide* artigo 351.º, n.º 1, do Código de Processo Civil) terceiro, em relação a qualquer acção judicial, todo aquele que não seja parte na causa, os Embargantes, na qualidade de representantes legais da firma executada, não se consideraram terceiros face ao acto da penhora realizado em 9 de Março de 1994 (cfr. ponto 1.3. da matéria de facto provada).

## IV.

Porém, os Recorrentes, mediante a dedução de embargos, reagiram contra o arrombamento e selagem da porta – *recte*, contra a ordem de efectivação desse acto – do imóvel em causa (e não contra a penhora levada a cabo no ano de 1994), facto no qual se consubstanciou a violação da propriedade e da posse e perante o qual assumem a qualidade de terceiros.

## V.

Saliente-se, ainda, que contra esta penhora o senhorio-proprietário não tinha fundamento para embargar, uma vez que apenas detinha a posse jurídica do bem, sendo-lhe irrelevante o facto da penhora do direito ao arrendamento e trespasse.

## VI.

O cerne da questão radica no facto da extinção do direito ao arrendamento e trespasse sobre a loja n.º 32-C, sita na Rua Oliveira Martins, em Lisboa, operada com a sentença de despejo do imóvel em causa proferida contra a firma executada “Comatril, L.da”, no processo n.º 268/95, que correu termos pela 2.ª Secção, do 5.º Juízo da Comarca de Lisboa, questão esta essencial à decisão dos presentes embargos e que o douto despacho recorrido, ressalvado do devido respeito, não a apreciou devidamente.

## VII.

Com a decisão judicial que decreta o despejo, ocorrido em 6 de Novembro de 1995, ocorre a inexistência superveniente do objecto da penhora, efectuada em 19 de Março de 1994, consequentemente os ora Recorrentes entram na posse real e causal do imóvel, com efectiva correspondência na situação de facto (“*corpus da posse*” - componente material ou objectiva e “*animus da posse*” - componente subjectiva ou intencional”), a qual é susceptível de fundamentar os embargos de terceiro contra os actos ofensivos da mesma.

## VIII.

Nesta conformidade, em 14 de Dezembro de 1999, vendo os Recorrentes a sua posse ofendida pela diligência do arrombamento (e subsequente impedimento de entrada e uso) ordenado pela Repartição de Finanças, vieram defendê-la mediante a proposição de embargos de terceiro, apresentados em 11 de Janeiro de 2000, por ser este o meio processual próprio para a defesa da posse real, efectiva e causal, com contra os actos que a ofendam, nos termos definidos na lei de processo ex *vi* do disposto no artigo 1285.º, do Código Civil.

## IX.

Os Recorrentes viram, assim, a sua posse turbada por uma diligência judicial de arrombamento manifestamente inútil, em virtude de se enquadrar na sequência de uma penhora de estabelecimento comercial e ter por objectivo possibilitar a venda judicial do direito penhorado inexistente.

## X.

Este entendimento é perfilhado quer pela Fazenda Pública, quer pelo Digno Magistrado do Ministério Público que pugnaram, nos presentes autos, no sentido da procedência dos embargos de terceiro e consequente restituição da posse ou imóvel aos Recorrentes.

## XI.

Finalmente, quanto a questão da alegada possibilidade de enquadramento da acção de despejo do locado contra a firma executada no instituto do abuso de direito, colocada pelo Tribunal a *quo* em virtude da reunião na esfera jurídica do Recorrente Jaime de Almeida Afonso Cancela da qualidade de co-senhorio e co-proprietário da loja locada e sócio gerente da firma executada.

## XII.

Convém não fazer a confusão entre as esferas jurídicas da pessoa jurídica da sociedade e da pessoa jurídica dos seus sócios gerentes, bem como não fazer um uso discricionário da figura da desconsideração da personalidade jurídica – entendimento em que laborou o Mm.º Juiz a *quo*.

## XIII.

A acção judicial teve o seu propriíssimo objectivo: fazer cessar um contrato de arrendamento, com fundamento em falta de pagamento de rendas, dívidas estas que ficavam desta forma judicialmente reconhecidas e imputadas à esfera jurídica da sociedade devedora.

## XIV.

Na posse da sentença judicial os Recorrentes apenas promoveram o efectivo despejo, não foi a decisão levada ao processo de execução fiscal com o objectivo de fazer sustar a instância, o facto este que seria imprescindível para a verificação do abuso do direito, pelo que, não se poderá do facto extrair nem a manifesta má fé do ainda co-senhorio, nem intenção alguma de prejuízo do Fisco, igualmente credor da sociedade, porquanto, só existe abuso se o direito for exercido com manifesto excesso dos limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim económico e social do mesmo.

## XV.

Com a agravante de os Recorrentes, enquanto gerentes da sociedade executada, verem contra si reverter a responsabilidade tributária, subsidiariamente em relação à sociedade executada e solidariamente entre si, no caso da falta ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário – art.º 23.º, da Lei Geral Tributária, em consequência da desconsideração da personalidade colectiva e consideração da respon-

sabilidade dos membros dos corpos sociais, “pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tomou insuficiente para a sua satisfação” (cfr. n.º 1, alínea a), do artº 24.º, da L.G.T.).

## XVI.

Assim sendo, verificada a falta de objecto da penhora (por extinção do direito ao arrendamento e ao trespasse na esfera jurídica da firma executada), deveria a Administração Fiscal tomar as providências processualmente adequadas (art.º 153.º e 159.º, do C.P.P.T.) e não prosseguir com diligências atentatórias da posse de terceiro, independentemente de quem quer que sejam esses terceiros, *in casu*, os Recorrentes na qualidade de proprietários do imóvel em causa.

## XVII.

Posto isto, poderá seguramente concluir-se que os embargos deverão ser julgados procedentes e, em consequência, restituídos os Recorrentes à sua posse.

*TERMOS EM QUE DEVE SER CONCEDIDO PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO E, EM CONSEQUÊNCIA, REVOGAR-SE O DOUTO DESPACHO RECORRIDO (...)*».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pelas razões constantes do parecer oportunamente emitido no Tribunal Central Administrativo (TCA).

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

2. Acerca da factualidade fez a sentença impugnada o seguinte julgamento:

«Factos Provados

1

Em 9/3/94, para garantia do pagamento de dívida de I.V.A., no montante global de Esc. 8.013.063\$00, objecto do processo de execução fiscal nº. 3298-93/101482.0 e apensos, o qual corria seus termos pela R. F. do então 15º. Bairro Fiscal de Lisboa, no mesmo figurando como executado a firma “Comatril – Companhia Internacional de Máquinas de Costura e Tricotar, L.da.”, foi efectuada a penhora do direito ao arrendamento e trespasse de loja sita na Rua Oliveira Martins, nº. 31-C, em Lisboa, loja essa na qual se encontrava instalada a executada, pagando a renda mensal de Esc. 90.000\$00, ao senhorio, “Jaime Augusto Afonso Cancela – Herdeiros de”, com sede na Praça de Londres, nº. 3, 1º. Dtº., em Lisboa (cfr. auto de penhora cuja cópia se encontra junta a fls. 18 dos presentes autos; informação exarada a fls. 54 dos autos);

2

Em 17/3/94, “Jaime Augusto Afonso Cancela – Herdeiros de”, na qualidade de senhorio do imóvel sobre o qual incidia o direito ao trespasse e arrendamento objecto da penhora identificada no nº. 1, foi notificado da mesma (cfr. informação exarada a fls. 54 dos autos; documento junto a fls. 19 dos autos);

3

Os embargantes são sócios e gerentes da firma executada, “Comatril – Companhia Internacional de Máquinas de Costura e Tricotar, L.da.” (cfr. cópia de certidão do registo comercial junta a fls. 11 a 15 dos autos);

4

Os embargantes são comproprietários da loja com entrada pelo nº. 31-C, da Rua Oliveira Martins, em Lisboa (cfr. certidão junta a fls. 36 a 42 dos autos);

5

Através de sentença datada de 6/11/95 e já transitada, exarada na acção ordinária de despejo que correu termos sob o nº. 268/95, na 5ª. Vara Cível, 2ª. Secção, da comarca de Lisboa, foi ordenado o despejo, além do mais, da loja com entrada pelo nº. 31-C, da Rua Oliveira Martins, em Lisboa (cfr. certidão junta a fls. 43 a 52 dos autos);

6

Em 30/7/99, a firma encarregada da venda por negociação particular do direito penhorado e identificado no nº. 1, juntou requerimento ao processo executivo informando que não conseguia proporcionar a visita às instalações em causa, em virtude de não conseguir contactar com o fiel depositário dos bens penhorados nem com o senhorio do imóvel em causa (cfr. documento junto a fls. 25 dos autos);

7

Em 14/12/99, com base na informação referida no nº. 6, foi efectuada a diligência judicial de arrombamento da porta de entrada da loja identificada no nº. 1, tudo conforme cópia do auto respectivo junta a fls. 27 e que se dá aqui por integralmente reproduzida;

8

Em 11/1/2000, deu entrada na R. F. do 5º. Bairro Fiscal de Lisboa a p.i. de embargos apresentada pelos embargantes (cfr. carimbo de entrada aposto a fls.2 dos autos).

Factos não Provados

Dos factos, com interesse para a decisão da causa, constantes da petição de embargos de terceiro, todos objecto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita».

3.1. Resulta da factualidade dada por provada na sentença, e dos documentos por ela acolhidos, que, em execução fiscal instaurada contra uma sociedade comercial de que os ora recorrentes são sócios e gerentes, foi penhorado o direito ao trespasse e arrendamento de um estabelecimento dela, instalado em local de que são proprietários os mesmos ora recorrentes, enquanto herdeiros de Jaime Augusto Afonso Cancela, e nomeado fiel depositário Carlos Alberto da Rocha Pinto da Silva.

Os recorrentes foram notificados da penhora em 17 de Março de 1994.

Em 11 de Abril de 1995 Manuel António Vicente, que da mesma sociedade havia sido sócio e gerente, alegando ter dado de arrendamento o aludido local à sociedade executada, por contrato verbal, e invocando

a falta de pagamento das rendas de todos os meses dos anos de 1990 a 1994, e Janeiro a Março de 1995, instaurou contra ela acção de despejo, que não foi contestada, e que obteve sentença favorável, em 6 de Novembro de 1995, a qual transitou em julgado.

Em 14 de Dezembro de 1999, no âmbito da execução fiscal, procedeu-se ao arrombamento do local, na sequência de informação prestada pelo encarregado da venda do bem penhorado, que afirmou não poder facultar a visita às instalações, não lhe tendo sido possível contactar, nem o fiel depositário, nem o senhorio.

Deduzidos embargos contra esta diligência pelos agora recorrentes, foram julgados improcedentes pela sentença recorrida. Fundamentaram essa improcedência «a falta de qualidade de terceiros dos embargantes, dado que legais representantes da firma executada», e a ausência de prova «de que exerciam a posse real e efectiva do estabelecimento penhorado à data da penhora», ao que acresceu que «a diligência judicial de arrombamento levada a efeito pela administração fiscal não pode considerar-se ofensiva da posse, ou propriedade dos embargantes, visto se enquadrar na sequência da diligência de penhora do estabelecimento previamente efectuada e ter por objectivo possibilitar a venda judicial do direito penhorado». «Por outro lado, (...) não ofende a posse do senhorio a penhora do “direito ao arrendamento e trespasse” de estabelecimento». «Por último, (...) a acção de despejo do local intentada (...) se deve considerar como enquadrável no instituto do abuso do direito».

3.2. Cumpre lembrar que a diligência contra a qual os ora recorrentes reagiram mediante embargos de terceiro não é a penhora, que teve lugar em 9 de Março de 1994, mas o arrombamento do local de que são proprietários, diligência que se concretizou em 14 de Dezembro de 1999.

Vigorava, então, o artigo 319º n.º 1 do Código de Processo Tributário (CPT), em cujos termos os embargos de terceiro constituem o meio processual para o terceiro cuja posse seja lesada por qualquer «diligência judicial» se fazer restituir à sua posse.

Na definição do artigo 1251º do Código Civil (CC), 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».

Já então estava em vigor a redacção do artigo 351º do Código de Processo Civil introduzida pelo decreto-lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, que é a seguinte:

«1 - Se qualquer acto, judicialmente ordenado, de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular quem não é parte na causa, pode o lesado fazê-lo valer, deduzindo embargos de terceiro».

3.3. Os agora recorrentes, não sendo executados (nem obviamente, exequentes, posto que estamos perante uma execução fiscal), são terceiros, de acordo com a definição do artigo 351º n.º 1 do Código de Processo Civil.

Não nos deve impressionar a dupla qualidade de representantes da sociedade executada e senhorios, que conflui nos recorrentes.

Enquanto sócios e gerentes da sociedade, os recorrentes não fazem senão participar na formação e exteriorização da sua vontade, executando-a, e representando sociedade.

Não deixam de ser pessoas diferentes dela, mantendo a sua personalidade jurídica própria, diferente da da sociedade, e conservando uma esfera jurídica autónoma, na qual se inserem os direitos de que são titulares, designadamente, o de propriedade, com o respectivo conteúdo,

que se consubstancia em gozar «de modo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição das coisas que lhe pertencem, dentro dos limites da lei e com observância das restrições por ela impostas», de acordo com a estatuição do artigo 1305º do Código Civil.

Não é, pois, de sufragar a decisão recorrida, no segmento em que julgou não terem os embargantes a qualidade de terceiros, por serem representantes da sociedade executada.

3.4. Ponderou a sentença que não se provou que os embargantes «exerciam a posse real e efectiva do estabelecimento penhorado à data da penhora».

Quanto a este ponto, importa relembrar que a diligência judicial que suscitou os embargos não foi a penhora, mas o arrombamento das portas do imóvel.

Tal diligência foi levada a cabo em 14 de Dezembro de 1999 (a penhora remonta a 9 de Março de 1994), num momento em que os embargantes, proprietários do imóvel, tinham obtido sentença (em 6 de Novembro de 1995) ordenando o despejo, por cessação do contrato de arrendamento, face à falta de pagamento das rendas contratadas (cfr. os pontos 4, 5 e 7 da matéria de facto dada por provada).

Não releva, portanto, nos presentes embargos, a posse à data da penhora, posto que esta não é a diligência por eles visada.

3.5. Como também não importa a posse do estabelecimento, na qual a sentença fez radicar, também, a improcedência dos embargos: os embargantes não provaram «que exerciam a posse real e efectiva do estabelecimento penhorado à data da penhora».

Ainda aqui há uma confusão: o que foi invocado pelos embargantes foi a sua qualidade de proprietários e possuidores do imóvel aonde estava instalado o estabelecimento cujo direito ao arrendamento e trespasse fora penhorado.

Não invocaram a posse do estabelecimento, nem com êxito o poderiam fazer, enquanto locadores, pois, como bem se afirma na sentença recorrida, «não ofende a posse do senhorio a penhora do “direito ao arrendamento e trespasse” de estabelecimento».

Porém, tendo os embargantes alegado a posse do local – assente na sua qualidade de proprietários dele, e na cessação do contrato de arrendamento que os vinculava –, é claro que a prova da «posse real e efectiva do estabelecimento penhorado» não estava em causa.

E menos ainda estava essa posse «à data da penhora», posto que, como já se apontou, os embargos não foram deduzidos contra a penhora, mas contra o arrombamento, diligência que, de acordo com a factualidade estabelecida na sentença, só ocorreu mais de cinco anos após a penhora.

3.6. A improcedência dos embargos radicou, ainda, em que «a diligência judicial de arrombamento levada a efeito pela administração fiscal não pode considerar-se ofensiva da posse, ou propriedade dos embargantes, visto se enquadrar na sequência da diligência de penhora do estabelecimento previamente efectuada e ter por objectivo possibilitar a venda do bem penhorado».

Não se vê como é que o facto de o arrombamento surgir na sequência da penhora, e ter em vista possibilitar o acesso ao local, para permitir a sua venda, evita a turbação da posse ou propriedade dos recorrentes.

A ofensa a que se refere o artigo 351º n.º 1 do Código de Processo Civil é objectiva, não relevando, nem a sequência de actos em que surge a prática da diligência, nem a sua finalidade.

A lei basta-se com que o acto judicialmente ordenado ofenda «a posse ou qualquer direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular quem não é parte na causa».

Não importa, pois, nem o momento em que a diligência é praticada, nem a razão por que foi ordenada. Sendo o processo executivo fiscal uma sequência de actos pré-ordenados a um fim – a cobrança coerciva do crédito –, todos os actos nele praticados se dirigem a esse fim último. Mas, se a “ofensa” dos direitos patrimoniais do devedor é fatal, para que se satisfaça o direito do seu credor, a lei já não aceita, porque nada o justifica, que sejam ofendidos direitos de quem não é parte na causa, seja qual for o momento em que isso ocorra, ou a justificação para o acto; por isso possibilita ao ofendido a reacção mediante embargos.

Ora, o arrombamento da porta de entrada de uma loja, feito sem o acordo dos titulares do respectivo direito de propriedade – que no processo judicial em que a diligência foi ordenada não são parte –, para possibilitar ao encarregado o acesso ao local, independentemente da vontade dos seus donos, num momento em que a loja deixara de estar arrendada, por força de decisão judicial transitada em julgado, é diligência que ofende os direitos de propriedade e a posse dos senhorios, impedindo-os de gozar «de modo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição das coisas que lhe pertencem, dentro dos limites da lei e com observância das restrições por ela impostas», na expressão do artigo 1305º do Código Civil.

3.7. Viu-se já que a sentença, ao apoiar-se, para decretar a improcedência dos embargos, no facto de a posse do senhorio não ser ofendida pela penhora do direito ao trespasse e arrendamento de estabelecimento instalado no local de que é locador, assenta em alicerce nada firme.

É que a posse aqui questionável não é a do estabelecimento, mas a do imóvel – ou parte dele – em que esse estabelecimento estivera instalado. Os embargantes deduziram os embargos fundados, não na qualidade de possuidores do estabelecimento, mas na de proprietários e possuidores do local cuja porta fora arrombada, num momento em que, ademais, fora já judicialmente resolvido o contrato de arrendamento.

Daí que não valha, no caso, o argumento da sentença recorrida, segundo o qual «não ofende a posse do senhorio a penhora do “direito ao arrendamento e trespasse” de estabelecimento».

3.8. Afirma-se, por último, na sentença em apreciação, que «a acção de despejo do local intentada (...) se deve considerar como enquadrável no instituto do abuso do direito».

A afirmação radica, ao que parece, na dupla qualidade de senhorios, sócios e gerentes da sociedade, que conflui nos embargantes. Se bem entendemos a sentença, os embargantes, ao actuar como actuaram, fizeram-no para prejudicar o fisco, abusando do seu direito enquanto senhorios.

Ora, a resolução do contrato de arrendamento não operou por declaração unilateral dos senhorios, embora tenha ocorrido por iniciativa sua, ao intentarem a já falada acção de despejo; não resultou de um acordo de vontades entre locadores e locatária.

Como assim, o abuso do direito dos senhorios à resolução do contrato, a ter existido, consubstanciou-se na propositura dessa acção, como, de resto, a sentença refere, ao afirmar que é enquadrável na figura do abuso do direito a acção de despejo que intentaram.

O artigo 334º do Código Civil estabelece que «é ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impos-

tos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito».

Mas, para ajuizar sobre se os autores daquela acção agiram para além dos fins visados pelo direito que lhes é conferido de obter a resolução do contrato pela via judicial, ou ultrapassaram os limites da boa fé e ou pelos bons costumes, não é competente o juiz dos embargos que os mesmos autores venham, mais tarde, a deduzir, no âmbito de uma acção executiva, mas o juiz da acção de despejo.

Se, nesta última demanda, as partes actuaram abusivamente, cumpria ao respectivo juiz obstar a isso, como lhe possibilita o artigo 665º do Código de Processo Civil. Mas não há notícia de que tenha detectado, ou na conduta das partes, ou em qualquer circunstancialismo da acção, o abuso do direito de que se fala na sentença proferida nos presentes embargos. Daí que aquela acção tenha atingido, sem impedimento oposto pelo juiz, o seu objectivo próprio, tendo nela sido declarada a resolução do contrato de arrendamento e o despejo do inquilino, a sociedade executada.

Agora, transitada em julgado, com está, a decisão judicial que declarou resolvido o contrato de arrendamento, só mediante o recurso a que se refere o artigo 778º do Código de Processo Civil seria possível atacá-la.

Não pode, pois, obstar ao eventual sucesso dos embargos o também eventual abuso do direito dos senhorios, ao intentarem a acção de despejo.

3.9. Nos termos do disposto no artigo 820º do Código Civil, «sendo penhorado algum crédito do devedor, a extinção dele por causa dependente da vontade do executado ou do seu credor, verificada depois da penhora, é igualmente ineficaz em relação ao exequentes».

Na execução fiscal por apenso a que foram deduzidos os presentes embargos ocorreu a penhora de um crédito da sociedade executada – o seu direito ao trespasse e arrendamento –, do qual, no que toca ao arrendamento, são devedores os senhorios, obrigados como estão a permitir ao arrendatário o uso do locado, proporcionando o gozo do imóvel e mantendo-o em estado capaz de servir para o respectivo fim. O direito ao arrendamento extinguiu-se com o trânsito em julgado da sentença proferida em 6 de Novembro de 1995, em acção que fora intentada, forçosamente, após a penhora (9 de Março de 1994), como se conclui de nessa acção se acusar a falta do pagamentos das rendas relativas a todo o ano de 1994, e, ainda, a Janeiro a Março de 1995.

Daí que fosse ineficaz, relativamente ao exequente, a extinção do direito ao arrendamento, quer por causa dependente da vontade da sociedade executada – de que os embargantes são sócios e gerentes – quer por causa dependente da vontade dos senhorios – que os embargantes também são.

Porém, como, peremptoriamente, escrevem PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, no seu CÓDIGO CIVIL ANOTADO, em nota ao referido artigo 820º, a pág. 82 do volume II, 2ª edição, «se o direito penhorado for o direito ao arrendamento e ao trespasse, **nada obsta a que o locador requeira e obtenha o despejo do imóvel por falta de pagamento da renda**, visto que a extinção do direito não depende apenas, nesse aspecto, da vontade do executado» (destaque nosso).

É que são coisas diferentes os factos extintivos do direito dependentes da vontade dos respectivos sujeitos (a isso, e só a isso, se refere o

apontado artigo 820º), e a verificação de uma condição resolutiva do mesmo direito – no caso, a falta de pagamento das rendas.

Assim, aquele transcrito artigo 820º não impede a eficácia da extinção do direito ao arrendamento penhorado relativamente ao exequente.

Nem, no caso, se poderia dizer que aquela falta de pagamento das rendas é apenas imputável à sociedade executada, sabendo-se, como se sabe, que o contrato foi resolvido por falta de pagamento das relativas a todo os meses dos anos de 1990 a 1994 e Janeiro a Março de 1995, e que o locado fora entregue a um fiel depositário em 9 de Março de 1994, na sequência da penhora da mesma data, cumprindo a esse fiel depositário, a partir de então – e não à sociedade executada –, pagar as correspondentes rendas.

3.10. Temos, pois, que, conforme alegam e concluem os recorrentes, no presente recurso jurisdicional, estão verificados «todos os requisitos essenciais da atendibilidade do processo de embargos de terceiro», ao contrário do que entendeu a sentença recorrida.

Procedem, pelo exposto, as conclusões das alegações do recurso, não podendo manter-se a sentença impugnada.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, julgando procedentes os embargos de terceiro deduzidos pelos ora recorrentes.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Fevereiro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 9 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Questão de facto. Poderes de cognição do STA. Artigo 21.º, n.º 4 do ETAF — «fundada dúvida sobre a existência do facto tributário». Artigo 121.º do CPT.*

### Sumário:

- I — *O STA, actuando como tribunal de revista, não conhece de matéria de facto, senão nos limitados termos do artigo 722.º, n.º 2, in fine do CPC — artigo 21.º, n.º 4, do ETAF.*
- II — *A própria interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiram, desligadas de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto, subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista.*
- III — *Constitui questão de facto, de que consequentemente o STA não conhece, a de saber se, face à prova produzida, ocorre ou não «fundada dúvida sobre a existência do facto tributário» — artigo 121.º do CPT.*

Processo n.º 1182/04-30.

Recorrente: Jorge Manuel Paulino Gonçalves.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por JORGE MANUEL PAULINO GONÇALVES, LDA, do acórdão do TCA, que negou provimento ao recurso que aquele interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial pelo mesmo deduzida contra a liquidação adicional de IVA de 1991.

Fundamentou-se o dito aresto, em que a 1ª instância julgou correctamente a matéria de facto em causa, quer quanto aos respectivos pressupostos para a utilização dos métodos indiciários quer quanto à base de tributação propriamente dita, não resultando dos autos qualquer dúvida fundada sobre aquela, não sendo, pois, caso de aplicação do disposto no art. 121º do CPT; e, bem assim, não existir violação dos princípios da legalidade, boa fé, transparência, investigação da verdade material, equidade, simplicidade e eficiência.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«A – Discordando do duto acórdão proferido no Tribunal Central Administrativo, a recorrente viu admitido o seu recurso;

B – É entendimento humilde da ora recorrente não ter havido razões de facto, nem de direito, para a Administração Fiscal ter recorrido ao método presuntivo;

C – Como acima se expôs, a existência das duas contas correntes informatizadas nunca teve como escopo a sonegação de quaisquer valores, tendo como finalidade única a rectificação e localização das cassetes vídeos na posse dos sócios;

D – Se tivesse havido a intenção de sonegar quaisquer elementos à Fiscalização, nunca teriam sido mostradas as duas contas correntes à Sr.ª Funcionária da Fiscalização;

E – Não provou a Administração Fiscal que as duas contas correntes tivessem sido mostradas em momentos diferentes pelo que, no mínimo, aquando da contestação, o Digníssimo Senhor Representante da Fazenda Pública, como parte que é no litígio, deveria em termos de probatório, indicar testemunhas ou requerer uma acareação entre a Sr.ª Funcionária e o gerente da ora recorrente.

F – Foi a exibição/mostragem das contas correntes à Sr.ª Funcionária, o embrião dum “modus operandi” que deu origem à aplicação do método da presunção;

G – A contabilidade e respectivos elementos estavam conforme as leis fiscal e comercial, facto reconhecido no relatório, pese embora a coberto e baseado na existência das duas contas correntes a Administração Fiscal tenha arguido omissões e irregularidades;

H – Através da inquirição das testemunhas ficou provado que a Administração Fiscal não ouviu qualquer dos sócios constantes das contas correntes, sendo certo que ainda em 1993 se o tivesse feito a memória dos utentes estaria, naturalmente, mais viva;

I – Pelo menos, através de duas testemunhas se apurou, de forma indubitável, que aquando da elaboração das contas correntes, o sócio gerente da recorrente já evidenciava uma preocupação dominante em localizar o paradeiro de algumas cassetes/vídeo;

J – Pela factualidade abundantemente exposta, quer na p.i., quer no recurso da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância, quer nestas alegações, dúvidas não há de que foram violados princípios importantes no nosso direito fiscal, a saber: legalidade, boa fé, investigação da verdade material, equidade, simplicidade e eficiência.

L – Acresce ainda o facto da recorrente entender que, no mínimo, existe uma fundada dúvida sobre a existência ou não de factos tributários presumidos pela Administração Fiscal, dúvida essa que deverá reverter a favor do sujeito passivo – art. 121º do CPT – hoje art. 100º do CPPT.

M – A aplicação do método da presunção só deve acontecer quando não haja a mínima dúvida sobre omissões, inexactidões etc. cometidos pelo sujeito passivo, o que não aconteceu neste caso.

Nestes termos, nos melhores de Direito, e sempre com o mui douto suprimento de Vossas Excelências, deve o douto acórdão ser revogado e ser dado provimento ao presente recurso, com as legais consequências.»

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por os poderes de cognição do STA serem limitados a matéria de direito, sendo que «a exclusão de sindicância abrange tanto os factos apurados como as ilações deles extraídas e os juízos de valor sobre aqueles formulados» pelo que «improcedem as conclusões do recurso onde se exprime discordância com a apreciação das provas e o elenco dos factos estabelecidos no probatório», sendo que, no caso *sub judice*, o recurso ao método presuntivo radicou na «provada existência de irregularidades e omissões na escrita da recorrente, impeditivas de se poder efectuar a quantificação do lucro tributável exacta e directamente», não se verificando «fundada dúvida respeitante à existência e quantificação do facto tributário (matéria de facto insindiciável pelo STA), determinante da pretendida anulação do acto tributário».

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

Em sede factual, vem apurado que:

«A)- A escrita da impugnante foi, no primeiro semestre de 1993, objecto de fiscalização tributária, no que respeita ao ano de 1991, em sede de IRC e de IVA, conforme relatório e anexos de fls. 232 a 413, que se dão por reproduzidos;

B)- No seguimento de tal fiscalização, foram feitas correcções em sede de IVA, tendo-se corrigido a matéria colectável com recurso a presunções e apurado IVA em falta no montante de 6.559.932\$00 e, para efeitos de cobrança, foi elaborado Mod. 382, conforme mesmo relatório – fls. 256 – e nota de apuramento de fls. 231 a 231/v, que se dá por reproduzido;

C)- A impugnante exerce a actividade de distribuição por aluguer de filmes cinematográficos e venda de cassetes de vídeo, CAE 610520, possuindo três estabelecimentos situados no:

1) Centro Comercial Oceano, Loja 13, Odivelas;

2) Av. 25 de Abril - Edifício Mirante Loja A - Pontinha;

3) Rua Victor Cordon, n.º 6 – Loja A, Odivelas – ver fls. 234 e 235 –;

D)- O número total de sócios dos três estabelecimentos é de 5952 – ver fls. 238 –;

E)- As condições de admissão de sócios, bónus, ofertas, preços por aluguer de filmes, são os estabelecidos nos anexos 1, 2 e 3 (fls. 260 a 262). Nas condições de admissão até finais de 1990, cada sócio entregou uma caução de 10.000\$090 reembolsável; posteriormente e até 20/01/1991, a caução passou a ser de 4.000\$00, também reembolsável.

A partir de 28/01/1991 deixou de ser obrigatória a entrega de caução – ver fls. 238;

F)- Nos casos em que o sócio fez entrega de caução, não paga multas devidas a atrasos na devolução das cassetes de vídeo alugadas; se o sócio não entregou caução, terá que pagar as multas pelos atrasos na devolução das cassetes de vídeo, conforme contrato;

G)- As condições de aluguer de filmes - anexos 1, 2 e 3 - resumem assim: Estabelecimentos sítos no C.C. Oceano e Pontinha

a) Filmes especiais (24 horas) por um dia – 300\$00

b) Filmes top (Rotulado 48 horas) por dois dias – 250\$00

c) Filmes normais (todos os outros) – 8 dias – 300\$00

Estabelecimento sítio em Odivelas - Fantasy

a) Filmes 3 dias – 250\$00

b) Filmes 5 dias – 300\$00

H)- Os totais e modalidades de alugueres contabilizados pela contabilidade encontram-se discriminados nos anexos 4, 5 e 6.

Todavia, por se verificarem alguns erros de soma em desfavor da impugnante, tais totais foram corrigidos com base na informação de fls. 415 e ss., tendo sido, por causa dessa correcção, revogado parcialmente o acto tributário;

I)- Os sócios com caução têm direito a uma cassette virgem de 3 horas por cada vinte alugueres efectuados; os sócios sem caução têm direito a uma cassette virgem de 3 horas por cada 30 alugueres, ofertas estas que a Fiscalização entendeu enquadrarem-se no disposto na Circular n.º 19/89, de 07 de Dezembro de 1989, por não excederem 3.000\$00 cada uma;

J)- No que respeita a existências Iniciais e Finais:

- As existências Iniciais declaradas em 01/01/1991 foram de 48.617\$00;

- As existências finais declaradas em 31/12/1991 foram de 880.449\$00, tendo a impugnante exibido as relações das existências que justificam os valores declarados – ver fls. 240;

L)- A Fiscalização verificou que as receitas registadas relativas a Serviços Prestados e Vendas de Mercadorias foram respectivamente de 29.606.041\$00 e 2.793.290\$00.

M)- A impugnante apresenta as suas receitas contabilizadas por estabelecimentos e os documentos de suporte das receitas relativas às Prestações de Serviços é uma listagem informática dos alugueres dos filmes (embora tenha máquinas registadoras nos estabelecimentos) ver fls. 241;

N)- As vendas de Mercadorias estão suportadas por facturas numeradas tipograficamente e não são emitidas sequencialmente porque os livros de facturas foram distribuídos pelos três estabelecimentos (Oceano - n.º 709 a n.º 1400 e n.º 1851 a n.º 1886; Pontinha - n.º 1581 a n.º 1714; Fantasy - n.º 2319 a n.º 2464)-

O)- A Margem Bruta declarada respeitante às vendas de mercadorias foi de 28,76%, tendo-se obtido uma margem bruta percentual, por amostragem de 29,9%, conforme anexo n.º 7 (fls. 266). Porque o diferencial foi apenas de 1,14%, a técnica tributária que procedeu à fiscalização entendeu não proceder a correcções às receitas provenientes de vendas de mercadorias (fls. 241);

P)- No que respeita ao controlo de alugueres, interno, a impugnante usa meios informáticos, o que lhe possibilita o controlo dos filmes em

poder de cada sócio, controlo por filme, assim como a quantidade de filmes alugados por cada sócio - fls. 241 e 242);

Q)- Na amostragem às contas correntes de sócios para a obtenção do coeficiente de aluguer de sócios por dia, a Fiscalização verificou existirem sócios do clube do Centro Comercial Oceano que foram transferidos para o clube do Edifício Mirante na Pontinha, tal como verificou que havia sócios que levantavam filmes nos dois estabelecimentos;

R)- Da análise levada a cabo para controlo dos alugueres de sócios, a técnica tributária verificou que houve sonegação de alugueres, fundamentando a sua opinião nos seguintes factos:

- Em dois momentos diferentes da visita de fiscalização foram-lhe facultadas contas correntes dos mesmos sócios, divergentes quanto ao número de alugueres relativos a um determinado período;

- Na amostragem relativa à determinação do número médio de alugueres – anexos 9, 10 e 11 – os valores mensais médios denotam valores diferentes uns dos outros a que deveriam corresponder receitas diferentes, mas as mesmas são quase uniformes, o que revelava contradição, para além de que este facto se verificava nos meses de Novembro e Dezembro em que as receitas contabilizadas foram por valores superiores aos dos restantes meses quando o número de alugueres médio foi de facto superior – fls. 242 a 243;

S)- A sonegação redundou em omissão quer da base tributável, quer do imposto declarado, pelo que a técnica tributária considerou que a contabilidade da impugnante não merecia credibilidade e por isso propôs correções aos valores declarados, ao abrigo do disposto no art. 82º do CIVA;

T)- O apuramento das prestações de serviços presumidas respeitante à Loja 13 do Centro Comercial Oceano foi feito conforme discriminação a fls. 243 a 244, tendo-se chegado ao número de 151.073 alugueres, o que correspondia a um total de receita presumida, com IVA, de 39.245.744\$00 e a uma base tributável de 33.543.371\$00;

U)- No que respeita à Loja A do Edifício Mirante, o apuramento foi feito conforme discriminação a fls. 245 a 246, tendo-se presumido 55.254 alugueres, o valor de receita presumida com IVA de 13.033.313\$00, a que correspondeu a base tributável de 11.139.584\$900;

V)- No que concerne à Loja Fantasy, o apuramento foi feito de acordo com o descrito de fls. 246 a 247, tendo-se apurado, também para 1991, 35.469 alugueres, uma receita bruta presumida, com IVA, de 9.257.054\$00 e uma base tributável de 7.120.811\$00;

X)- Com os mesmos fundamentos, foram também presumidas as Prestações de Serviços - Multas para as três lojas, nos termos do raciocínio descrito de fls. 248 a 249;

Z)- De fls. 250 a 251 constam mapas com o “Resumo das Prestações Serviços Presumidos, declarados e diferenças das prestações a tributar”, a “Determinação da estrutura das prestações de serviços (Relativos a Alugueres) tributadas” e a “Tributação do imposto a favor do Estado”;

A’)- Dos mesmos mapas resulta que foram presumidas receitas no montante de 65.112.302\$00, de cuja importância a de 32.712.972\$00 respeita a vendas não tributadas, verificando-se então IVA em falta no montante de 6.559.932\$00;

B’)- A impugnante reclamou para a Comissão de Revisão, mas a reclamação foi indeferida, conforme documentos de fls. 205 a 219, que se dão por reproduzidos;

C’)- Consequentemente foi liquidado IVA no montante de 6.559.932\$00, acrescido de juros compensatórios no montante de 3.395.321\$00, conforme informação oficial de fls. 416 e ss., que se dá por reproduzida;

D’)- O prazo para pagamento voluntário das quantias referidas na alínea anterior terminou no dia 24/05/1996, conforme mesma informação;

E’)- A Impugnação foi deduzida no dia 19 de Agosto de 1996, conforme carimbo apostado na primeira folha da douda p.i., que se dá por reproduzido;

F’)- Aquando da apreciação administrativa da impugnação, os serviços reconheceram que no relatório foram cometidos erros materiais quanto ao número de alugueres, como alega a impugnante, pelo que foram feitas as respectivas correções e, consequentemente, o acto tributário foi revogado parcialmente de modo que o IVA em falta passou para 5.400.677\$00, conforme informação de fls. 416 a 425, sobre a qual recaíram parecer e despacho de fls. 415 de concordância com a proposta feita na referida informação;

G’)- A impugnante foi notificada no dia 12 de Fevereiro de 1999 de que o acto impugnado foi parcialmente revogado por despacho de 02 de Fevereiro de 1999, de cuja fundamentação se enviou cópia à impugnante, conforme documentos de fls. 426 a 426/v, que se dá por reproduzido;

H’)- A impugnante juntou o documento de fls. 449 a 450, que se dá por reproduzido;

I’)- A impugnante tinha contas correntes por cliente, como resulta dos depoimentos de António José Simões da Costa e de Orlando Brás Franco;

J’)- A Inspeção Tributária não contactou as testemunhas inquiridas no sentido de confirmar quantos vídeos lhes foram alugados no ano de 1991, conforme depoimento das testemunhas inquiridas.»

Vejamos, pois:

Como é sabido, o STA não conhece de matéria de facto - art. 21º, n.º 4 do ETAF (redacção anterior à reforma vigente desde 01/01/2004) - nem, como tribunal de revista, - art. 722º, n.º 2 do CPC - “do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, a não ser que tenha havido ofensa de norma legal que exija certa espécie de prova ou que fixe a força probatória de determinado meio de prova”, o que não é o caso.

A própria interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiram, desligadas de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista.

Cfr., por todos, os Ac’ds do STJ de 15/05/1991 e 06/03/1991 in Ac’ Dout. 367-917 e 354-813, de 17/06/1999 in Colectânea pág. 153 e 28/09/2000, *ibidem* pág. 54.

Como refere Antunes Varela, in RLJ 122-120:

«Os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em critérios do bom pai de família, do *homo prudens*, do homem comum, só podem ser apreciados pela Relação e não pelo Supremo Tribunal de Justiça. Os juízos sobre matéria de facto que, na sua formulação, apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valoração da lei, são do conhecimento do Supremo Tribunal de Justiça».

Pelo que não pode este STA sindicar a matéria tida como provada nas instâncias.

Ora, afirma a recorrente – cfr. Conclusão J - que «dúvidas não há de que foram violados princípios importantes do nosso direito fiscal, a saber: legalidade, boa fé, investigação da verdade material, equidade, simplicidade e eficiência».

O que resultaria, desde logo, da «factualidade abundantemente exposta» tanto nas instâncias como neste STA.

Só que, como se disse, de tal factualidade não conhece o STA, tendo, antes, de cingir-se à apurada nas instâncias.

Sendo que a violação de tais princípios assenta unicamente na censura a esta.

Assim, a recorrente põe em causa o escopo e finalidade «das duas contas correntes informatizadas» falando em «sonexação de valores»; a exibição das mesmas à Fiscalização, «em momentos diferentes»; que é essa a base – «exibição/mostragem das contas correntes à Sr.ª Funcionária» - que deu origem à aplicação do método da presunção», tirando ilações dos depoimentos das testemunhas - cfr. Conclusões H e I.

Tudo pontos de facto que, como tal, este STA não pode controlar, nos preditos termos.

Por outro lado, o aresto recorrido não chegou à conclusão da existência – bem, pelo contrário – de qualquer *non liquet* probatório.

Aliás, como é jurisprudência deste tribunal, ele não syndica a existência da “fundada dúvida” a que se refere o art. 121º do CPT, já que ela imbrica decisivamente com a fixação da matéria de facto que – repete-se – o STA não syndica.

Cfr., por mais recentes, os Acºds de 28/01/2004 rec. 1836/03, 21/01/2004 rec. 1469/03.

Pelas razões referidas, improcedem assim todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 60%.

Lisboa, 9 de Fevereiro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 9 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Contribuições para a segurança social. Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro. Decreto Regulamentar. Artigo 4.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março.*

### Sumário:

- I — *O decreto regulamentar que dá execução a um decreto-lei, para além de não o poder contrariar, deve destinar-se a dar-lhe execução.*
- II — *O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, na medida em que contraria o disposto nos artigos 5.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, é ilegal.*

Processo n.º 1282/04-30.

Recorrente: FORRESTER & C.ª, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Juiz Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. FORRESTER & C.ª, SA, com sede na Rua Guilherme Braga, 38, Vila Nova de Gaia, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real, a liquidação de Contribuições para a Segurança Social.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente. Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulas as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O n.º 2 do art. 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do art. 5º do DL n.º 401/86.

2. Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do art. 112º da Constituição (o então n.º 5 do art. 115º da Constituição).

3. A douda sentença objecto do presente recurso jurisdiccional, ao aplicar, *in casu*, o referido n.º 2 do art. 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4. A douda sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n.º 2 do art. 4º é válido.

5. O Supremo Tribunal Administrativo, por doudo acórdão de 16/6/2004, já veio, noutra processo, reconhecer que a razão está com a ora recorrente (proc. 297/04 — 2ª Secção).

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir:

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

1. Em 16/3/98 a impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 1.721,97 €(Esc. 345.224\$00), referente ao mês de Fevereiro de 1998, aplicando a taxa social única.

2. A impugnação foi deduzida em 15/6/98.

3. A liquidação foi efectuada pela impugnante na sequência de instruções expressas dos Serviços da Segurança Social.

3. Está em causa a eventual ilegalidade do n.º 2 do art. 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30/12, introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3/3.

Aquele primeiro diploma visa regulamentar o Decreto-Lei n.º 401/86, de 2/12 e o segundo procedeu a duas alterações aquiloutro diploma.

O diploma fundamental é assim o referido DL n.º 401/86, servindo os restantes para o regulamentar.

O objectivo deste diploma vem consagrado no seu art. 1º, que o define assim:

“O presente diploma tem por objectivo alargar o âmbito do regime geral de segurança social a todos os trabalhadores que exerçam actividades agrícolas através da vinculação obrigatória, tendo em atenção



as condições específicas do exercício da actividade ao regime geral dos trabalhadores por conta de outrem ou ao regime dos trabalhadores independentes, de acordo com as normas constantes deste diploma”.

O art. 5º do citado Decreto definiu qual o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem e o art. 6º definiu o regime contributivo de outros trabalhadores por conta de outrem.

Por sua vez, em execução daquele Decreto-Lei, o art. 4º do *DR* n. 75/86 veio definir quais as “actividades equiparadas a actividades agrícolas”.

Mas, aditando um n. 2 ao referido art. 4º deste diploma, o *DR* n. 9/88, veio restringir as “actividades equiparadas a actividades agrícolas”, estipulando que, “não se consideram explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas”.

Pois bem.

Desta restrição, e em execução dela, a liquidação impugnada sofreu um acréscimo, já que deu origem à aplicação de taxas superiores às previstas nos artºs. 5º e 6º do citado *DL* n. 401/86.

Assim, se for ilegal, como defende a recorrente, o citado diploma regulamentar, ilegal será a liquidação impugnada (na parte em que as taxas respectivas superarem as previstas nos referidos normativos atrás citados).

Como é sabido, o regulamento normativo que dá execução a um decreto – lei, para além de não o poder contrariar “não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado”.

Será que o regulamento em questão ultrapassou essa execução?

Este Supremo Tribunal vem entendendo que sim, constituindo o acórdão deste Supremo Tribunal de 16/6/2004 (rec. n. 297/04) um estudo aturado da questão, que merece o nosso inteiro acolhimento, e para cuja fundamentação completa remetemos.

Escreveu-se nomeadamente no citado aresto:

“...O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei n. 401/86 — e já vimos ser ele mais favorável do que o geral — se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

“Ora, os já apontados artigos 5º e 6º do decreto-lei n. 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

“Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cf. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

“Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

“O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar n. 9/98 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita

a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei n. 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

“A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

“E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

“Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

“E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta...”

E adiante:

“Temos, pois, que... é ilegal o artigo único do decreto regulamentar n. 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n. 2 ao artigo 4º do decreto regulamentar n. 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5º e 6º do decreto-lei n. 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores”.

Assim, o acto tributário impugnado é ilegal, na medida em que as taxas aplicadas são superiores às previstas nos referidos artºs. 5º e 6º do referido *DL* n. 401/86. Mas só na medida do respectivo excesso.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder parcial provimento ao recurso interposto, revogando-se em parte a sentença recorrida, julgando-se parcialmente procedente a impugnação, anulando-se em consequência o acto tributário, na parte em que liquidou contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos artºs. 5º e 6º do *DL* n. 401/86, de 2/12, mantendo-se, porém, na parte restante.

Custas em 1ª Instância e neste *STA* pela impugnante, na proporção do seu decaimento, fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 9 de Fevereiro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 9 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Interpretação das leis.*

**Sumário:**

- I — *Na interpretação das leis não pode ser considerado pelo intérprete um pensamento legislativo sem o mínimo de correspondência verbal.*
- II — *Um decreto regulamentar não pode legislar, invocando uma pretensa interpretação de um decreto-lei, em sentido completamente diverso daquele que no mesmo se continha.*
- III — *Indicando o Decreto-Lei n.º 401/86 quais os trabalhadores abrangidos pelo regime contributivo que indica, não podia o Decreto Regulamentar n.º 9/88 vir a excluir de tal regime determinadas empresas e respectivos trabalhadores, considerando-se interpretativo.*

Processo n.º 1284/04-30.

Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam, nesta 2.ª Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

“A. A. Ferreira, S.A.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real a liquidação efectuada pelo CRSS de Vila Real relativa a contribuições para a Segurança Social invocando insuficiência de fundamentação, caducidade do direito à liquidação, ilegalidade do Decreto-Regulamentar n.º 9/88 e inconstitucionalidade do despacho n.º 84/SESS/89.

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

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

1ª O n.º 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 401/86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115º da Constituição).

3ª A douda sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n.º 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª A douda sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n.º 2 do artigo 4º é válido.

5ª O Supremo Tribunal Administrativo, por doudo Acórdão de 16 de Junho de 2004, veio reconhecer razão à ora Recorrente (Proc. 297/04 - 2ª Secção).

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso, como se decidiu em casos semelhantes nos acórdãos de 16.6.04, rec. 297/04 e 13.10.04, rec. 332/04.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. Em 12 de Abril de 2001 a Impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 25.650,26 Euros, referente ao mês de Março de 2001, aplicando a taxa social única – documento de fls. 16.

2. A Impugnação foi deduzida em 23-07-2001 – fls. 19.

3. A liquidação foi efectuada pela Impugnante na sequência de instruções expressas prestadas pelos Serviços da Segurança Social – documentos juntos pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

4. O montante de contribuições impugnado resulta da diferença entre o montante que foi pago com a aplicação da taxa do regime geral (taxa social única, que foi aplicada) e o montante que a impugnante teria de pagar caso aplicasse taxa do regime de incentivos previsto no Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, regulamentado pelo Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, alterado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março – documentação junta pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

A questão fundamental que a recorrente pretende ver apreciada no presente recurso é a da existência ou não de ilegalidade e inconstitucionalidade na redacção dada ao artigo 4º n.º 2 do Decreto Regulamentar 75/86 pelo Decreto Regulamentar 9/88 e sua compatibilidade com o DL 401/86, tendo em conta o decidido na sentença. Vejamos pois, transcrevendo-os, o teor de cada um destes normativos.

- Decreto-Lei n.º 401/86 de 2/12

*artigo 5º:*

“1 - As contribuições relativas aos trabalhadores agrícolas por conta de outrem são calculadas pela aplicação da taxa global de 29%, correspondendo 21% às entidades patronais e 8% aos trabalhadores, sobre o valor da remuneração mínima mensal do sector, proporcional ao número de dias de trabalho efectivamente prestado.

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

3 - .....

*artigo 12º:*

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

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

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

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

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

“Para efeitos do presente diploma as actividades e explorações de silvicultura, pecuária, horto-fruticultura, avicultura e apicultura, ainda

que nelas a terra tenha uma função de mero suporte de instalações, são equiparadas a actividades e explorações agrícolas”.

Posteriormente o Decreto Regulamentar 9/88 de 3 de Março veio dar nova redacção àquele artigo 4º, acrescentando-lhe um nº2 do seguinte teor:

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

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

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

Ensinava o Prof. Manuel de Andrade (Noções Elementares de Processo Civil, fls.25) que a interpretação de uma lei se traduzia em determinar-lhe o sentido prevalente; aquele, dentre os vários possíveis, que seria decisivo para o efeito da sua aplicação, a isso se dando o nome de actividade interpretativa. Aquele Professor explicitava depois os problemas a resolver pela teoria da interpretação, com maior ou menor peso das soluções subjectivista (*mens legislatoris*) ou objectivista (*mens legis*), descrevendo as vantagens de cada uma delas. Não cabe aqui e agora desenvolver estas soluções, que são conhecidas, mas apenas verificar se a alteração da redacção do artigo 4º do Dec. Reg. 75/86 levada a efeito pelo Dec. Reg. 9/88 consubstancia ou não uma norma interpretativa. Para o fazer haverá que ter em atenção o artigo 9º do Código Civil que proclama não dever a interpretação cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada, não podendo ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha um mínimo de correspondência verbal, presumindo-se que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

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

dessas empresas. E o despacho 84/SESS/89 veio atribuir a esta norma carácter interpretativo.

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

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, assim se revogando pelos motivos apontados a sentença recorrida, julgando-se procedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Fevereiro de 2005. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 9 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Interpretação das leis.*

### Sumário:

- I — *Na interpretação das leis não pode ser considerado pelo intérprete um pensamento legislativo sem o mínimo de correspondência verbal.*
- II — *Um decreto regulamentar não pode legislar, invocando uma pretensa interpretação de um decreto-lei, em sentido completamente diverso daquele que no mesmo se continha.*

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

Processo n.º 1285/04-30.  
 Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

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

“A. A. Ferreira, S.A.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real a liquidação efectuada pelo CRSS de Vila Real relativa a contribuições para a Segurança Social invocando insuficiência de fundamentação, caducidade do direito à liquidação, ilegalidade do Decreto-Regulamentar n.º 9/88 e inconstitucionalidade do despacho n.º 84/SESS/89.

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

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

1ª O n.º 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 401/86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115º da Constituição).

3ª A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n.º 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n.º 2 do artigo 4º é válido.

5ª O Supremo Tribunal Administrativo, por duto Acórdão de 16 de Junho de 2004, já veio, noutra processo, reconhecer razão à ora Recorrente (Proc. 297/04 - 2ª Secção).

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso, como se decidiu em casos semelhantes nos acórdãos de 16.6.04, rec. 297/04 e 13.10.04, recursos 332/04, 374/04 e 311/04.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. Em 15 de Março de 1996 a impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 224.124\$00, referentes ao mês de Fevereiro de 1996, aplicando a taxa social única: 34, 75% – documento de fls. 2.

2. A Impugnação foi deduzida em 27-05-1996 – fls. 1.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

A questão fundamental que a recorrente pretende ver apreciada no presente recurso é a da existência ou não de ilegalidade e inconstitu-

cionalidade na redacção dada ao artigo 4º n.º 2 do Decreto Regulamentar 75/86 pelo Decreto Regulamentar 9/88 e sua compatibilidade com o DL 401/86, tendo em conta o decidido na sentença. Vejamos pois, transcrevendo-os, o teor de cada um destes normativos.

- Decreto-Lei n.º 401/86 de 2/12

*artigo 5º:*

“1 - As contribuições relativas aos trabalhadores agrícolas por conta de outrem são calculadas pela aplicação da taxa global de 29%, correspondendo 21% às entidades patronais e 8% aos trabalhadores, sobre o valor da remuneração mínima mensal do sector, proporcional ao número de dias de trabalho efectivamente prestado.

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

3 - .....

*artigo 12º:*

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

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

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

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

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

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

Posteriormente o Decreto Regulamentar 9/88 de 3 de Março veio dar nova redacção àquele artigo 4º, acrescentando-lhe um n.º 2 do seguinte teor:

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

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

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

Ensinava o Prof. Manuel de Andrade (Noções Elementares de Processo Civil, fls.25) que a interpretação de uma lei se traduzia em determinar-lhe o sentido prevalente; aquele, dentre os vários possíveis, que seria

decisivo para o efeito da sua aplicação, a isso se dando o nome de actividade interpretativa. Aquele Professor explicitava depois os problemas a resolver pela teoria da interpretação, com maior ou menor peso das soluções subjectivista (*mens legislatoris*) ou objectivista (*mens legis*), descrevendo as vantagens de cada uma delas. Não cabe aqui e agora desenvolver estas soluções, que são conhecidas, mas apenas verificar se a alteração da redacção do artigo 4º do Dec. Reg. 75/86 levada a efeito pelo Dec. Reg. 9/88 consubstancia ou não uma norma interpretativa. Para o fazer haverá que ter em atenção o artigo 9º do Código Civil que proclama não dever a interpretação cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada, não podendo ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha um mínimo de correspondência verbal, presumindo-se que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

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

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

correspondência nem com a letra nem com o espírito. Não pode pois manter-se a sentença recorrida que considerou válida tal norma e julgou em conformidade com ela.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, julgando-se procedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Fevereiro de 2005. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

### Acórdão de 9 de Fevereiro de 2005.

Processo n.º 1362/04-30.  
 Recorrente: A. A. Ferreira.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Fonseca Limão.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A. A. Ferreira, S.A, inconformada com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Vila Real, que lhe julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação de contribuições a favor da Segurança Social, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - O nº 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, é ilegal porque viola o nº 2 do artº 5 do Decreto-Lei nº 401/86;

2 - Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual nº 6 do artigo 112º da Constituição (o então nº 5 do artigo 115º da Constituição).

3 - A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, in casu, o referido nº 2 do art. 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4 - A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a Segurança Social baseado nesse nº 2 do artigo 4º é válido.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Mº.Pº., junto deste S.T.A. foi de parecer que o recurso merece provimento.

Com dispensa de vistos, vieram os autos à conferência.

Nos termos dos artºs. 713º, nº 6 e 726º do C.P.Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

A questão a decidir é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social, relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da ora recorrente.

A tal questão respondeu o acórdão deste STA, de 16/6/04, rec. 297/04 em termos que merecem o nosso aplauso e que, por isso, perfilhamos, e que, de seguida, se transcrevem:

“A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75%, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas

destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador. Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

3.3. O decreto-lei nº 81/85, de 28 de Março (mais tarde referido no decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e por ele não revogado), pretendeu definir «o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária», tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo «Diário da República».

Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial de segurança social «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas, «a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos». Quanto aos «trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele [regime geral] são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular» (do preâmbulo do diploma).

Assim é que o artigo 3º, conjugado com o artigo 2º nº 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral «os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola»; os «que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas»; os «que exerçam profissão comum a outras actividades económicas»; os que prestem serviço às empresas» «que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial»; e os «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

Abrangidos pelo «regime especial de segurança social das actividades agrícolas» ficaram, nos termos do artigo 8º do diploma, «os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas e que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral»; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo, pode notar-se que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas – para além do que consta do já transcrito artigo 3º –, e que

o diploma abrange, de acordo com o artigo 2º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e a pecuária, bem como «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial».

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o nº 19/85.

3.4. Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a acreditar na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei nº 81/85 se afirmava de «natureza residual», e no respectivo artigo 2º nº 2 se dizia ser de «natureza transitória», incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a «sectores economicamente mais débeis» «uma brusca subida dos encargos sociais», contrapartida necessária da «elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito», o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitoriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%), e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5º fixa-se o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa global é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a «trabalhadores que exerçam actividades agrícolas», ou a «trabalhadores agrícolas», encontrando-se, no artigo 6º, referência «aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas». As respectivas entidades empregadoras são designadas por «entidades patronais» tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei nº 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma «será objecto de regulamentação por decreto regulamentar».

3.5. Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o nº 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à da lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido no exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa – ao tempo, artigo 202º – permite ao Governo, no exercício da função administrativa, «fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis». Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de «regime geral» e «regime especial», «regime geral dos trabalhadores por conta de outrem», e de «trabalhadores por conta de outrem».

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

3.6. Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava «alguns pontos de dúvida que importa clarificar», um deles respeitante «ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola». E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de «explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresas».

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que «no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram» aquelas empresas, assim se «ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Sector primário que, recorde-se, é o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os

beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam – designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores – que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concenrente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

3.7. Defende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86. Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da «natureza e dimensão da exploração agrícola» em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confinar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades suas empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código de Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º nº 2 da Constituição.

3.8. Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei nº 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6 do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/98 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei nº 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles – os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas – só para efeitos do diploma, claro...

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do *Diário da República*, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Ao definir, restritivamente, o conceito de «explorações agrícolas», introduziu nela uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delineação.

Conforme se viu, o decreto-lei nº 401/86, de acordo com o seu artigo 1º, ocupa-se «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», que o artigo 2º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da flori-

cultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial». Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar nº 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. *A contrário*, dir-se-á, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei nº 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacialidade ou secundaridade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar taxas contributivas transitivamente inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma.

Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar nº 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um nº 2 ao artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5º e 6º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Illegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado.”



Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a sentença recorrida, julgando procedente a impugnação, e anulando o acto tributário.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Fevereiro de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 16 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Processo de impugnação judicial. Pendência de processo criminal. Suspensão da instância. Efeitos de caso julgado formado em processo criminal.*

### Sumário:

- I — Infere-se do regime previsto nos artigos 51.º e 52.º do R. J. I. F. N. A. (a que correspondem os artigos 47.º e 48.º do R. G. I. T.) que existe uma opção legislativa no sentido da preferência da jurisdição fiscal em relação à jurisdição criminal para apreciação de questões de natureza tributária, preferência essa que é corolário da atribuição constitucional de competência para o seu conhecimento a uma jurisdição especializada (artigo 212.º, n.º 3, da CRP) e não à jurisdição comum, em que se inserem os tribunais criminais.*
- II — Por outro lado, não atribuindo a lei qualquer relevância em processo de impugnação judicial ao caso julgado formado em processo criminal, não se pode justificar que aquele processo aguarde que ocorra o trânsito em julgado de decisão a proferir em processo criminal sobre factos que importe apreciar também no primeiro.*
- III — Sendo assim, independentemente de o tribunal tributário poder e dever aproveitar provas produzidas em processo criminal, não se pode justificar que se aguarde que nesse processo seja proferida decisão com trânsito em julgado.*

Processo n.º 8/05-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Cheinho — Cash & Carry.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — CHEIINHO – CASH & CARRY, S.A., impugnou judicialmente, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, liquidações adicionais de I.V.A.

O Meritíssimo Juiz a quem o processo estava distribuído decidiu suspender a instância, até que transitasse em julgado a decisão a proferir no processo crime n.º 1/00-9.TELSB, do Tribunal Judicial de Ovar, pelo «notório interesse para a instrução deste processo e do conhecimento da prova produzida no se natureza criminal».

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público naquele Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que havia promovido que se solicitasse ao Tribunal judicial de Ovar certidão do acórdão proferiu, mesmo que ainda não tivesse transitado em julgado, interpôs recurso daquela decisão para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

*1 – Estando a correr termos processo de impugnação judicial e também processo penal fiscal relacionado com os factos tributários em discussão nos autos, não há fundamento para suspender o processo de impugnação judicial, já que este é que determina a suspensão daquele, nos termos do disposto no art.º 50. n.º 1. do R.J.I.F.N.A.;*

*2 – O processo crime n.º 1/00.9 TELSB, que corre termos no Tribunal Judicial de Ovar e que motivou a suspensão da instância, já se encontra na fase de julgamento, sendo possível obter cópias, extractos e certidões de quaisquer partes dele, quer pelas partes quer por este Tribunal, conforme o disposto no art.º 86.º, n. 2, do C.P.Penal;*

*3 – A sentença proferida em processo de impugnação judicial constituiu caso julgado para o processo penal fiscal apenas relativamente às questões nele decididas e nos precisos termos em que o foram, mas o contrário não resulta da lei, pelo que não estando o Tribunal Tributário vinculado à prova produzida naquele processo, não se justifica a suspensão do processo de impugnação por se encontrar pendente o dito processo penal fiscal;*

*4 – Decidindo como decidiu, o M.mo Juiz violou o disposto nos arts. 50.º e 51.º do RJIFNA e não interpretou correctamente o disposto nos arts. 86.º do Código de Processo Penal e 279.º do Código de Processo Civil.*

*Pelo que revogando o douto despacho recorrido e ordenando a sua substituição por outro que ordene o prosseguimento dos autos, VOSSAS EXCELÊNCIAS farão, agora como sempre, a costumada JUSTIÇA.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A questão a apreciar é a de saber se pode ser suspenso um processo de impugnação judicial, por estar pendente um processo criminal que tem por objecto factos que podem interessar para a decisão daquele.

A suspensão da instância foi ordenada ao abrigo do disposto no art. 279.º, n.º 1, parte final, do C.P.C., que estabelece que «o tribunal pode ordenar a suspensão (...) quando ocorrer outro motivo justificado».

No entanto, o art. 50.º, n.º 1, do R.J.I.F.N.A. estabelece que «se estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição de executado, nos termos do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o processo penal fiscal suspende-se até que transitem em julgado as respectivas sentenças».

Na mesma linha, o art. 47.º do R.G.I.T. estabelece que «se estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as respectivas sentenças».

A sentença proferida em processo de impugnação judicial e a que tenha decidido da oposição de executado, uma vez transitadas, consti-

tuem caso julgado para o processo penal fiscal apenas relativamente às questões nelas decididas e nos precisos termos em que o foram (arts. 51.º do R.J.I.F.N.A. e 48.º do R.G.I.T.).

Esta suspensão do processo criminal tem em vista as situações em que a existência de infracção criminal depende da resolução de uma questão de natureza fiscal, reconhecendo-se à jurisdição fiscal a competência exclusiva para decidir essa matéria.

Infere-se claramente deste regime que existe uma opção legislativa, ínsita nestas normas do R.J.I.F.N.A. e do R.G.I.T., no sentido da primazia da jurisdição fiscal para apreciação de questões tributárias, o que tem plena justificação no carácter especializado das questões desta natureza, que está subjacente à atribuição constitucional de competência para o seu conhecimento a uma jurisdição especializada (art. 212.º, n.º 3, da C.R.P.) e não à jurisdição comum, em que se inserem os tribunais criminais.

Assim, em sintonia com essa opção legislativa, deve entender-se que não se justificará a suspensão de processos tributários de impugnação judicial (ou de oposição à execução fiscal) para aguardar decisões que sejam proferidas em processos criminais sobre factos que relevem para decisão daqueles processos.

Por outro lado, no caso em apreço, em que está em causa no processo de impugnação judicial a apreciação da falsidade ou não de facturas, a formulação de um juízo pelo tribunal tributário não depende da decisão que for proferida em processo criminal sobre a mesma matéria, pois, enquanto no processo criminal as dúvidas sobre a matéria de facto são valoradas a favor do arguido, no processo de impugnação judicial, havendo indícios de irregularidades de escrita, o ónus da prova da veracidade desta cabe ao contribuinte (arts. 121.º, n.º 2, do C.P.T. e 100.º, n.º 2, do C.P.P.T.).

Para além disso, apesar da maior exigência probatória do processo criminal para dar como provados factos integradores de infracção que é corolário do princípio in dúbio pro reo, não existe qualquer norma legal que atribua força de caso julgado no processo de impugnação judicial às decisões proferidas em processo criminal. Com efeito, o art. 84.º do C.P.P. apenas atribui relevância extraprocessual ao caso julgado no caso de decisões penais que apreciam pedidos cíveis e os arts 674.º-A e 674.º-B do C.P.C. apenas atribuem a decisões penais efeitos em processos de natureza cível e não de natureza tributária.

Sendo assim, independentemente de o tribunal tributário poder e dever aproveitar provas produzidas em processo criminal, como bem sugere o Distinto Magistrado do Ministério Público Recorrente, não se pode justificar que se aguarde que nesse processo seja proferida decisão com trânsito em julgado, pois nenhuma relevância é legalmente atribuída a este trânsito no processo de impugnação judicial.

Assim, o despacho recorrido não pode ser mantido.

Quanto à questão de saber se deve ou não ser pedida certidão do acórdão proferido em primeira instância naquele processo do Tribunal Judicial de Ovar é questão que não foi decidida no despacho recorrido e, por isso, não cabe apreciar no presente recurso jurisdicional, que tem como objectivo apenas apreciar a correcção do decidido no despacho recorrido.

Termos em que acordam em conceder provimento ao recurso jurisdicional, revogar o despacho recorrido e ordenar que os autos baixam

ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga a fim de ser proferido despacho que não seja no sentido de ordenar a suspensão da instância pelo motivo invocado no despacho recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Vitor Meira*.

### Acórdão de 16 de Fevereiro de 2005.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Paulo José Neto Pereira.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Fonseca Limão.

Nestes autos de recurso jurisdicional em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido Paulo José Neto Pereira, acorda-se, pelos fundamentos da decisão recorrida e tendo em conta o disposto nos artigos 713.º n.º 5 e 726.º do Código de Processo Civil, em negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Brandão de Pinho*.

### Acórdão de 16 de Fevereiro de 2005.

#### Assunto:

*Derrogação do sigilo bancário. Artigo 63.º-B, n.ºs 1 e 2 da LGT. Autorização para consulta da documentação bancária.*

#### Sumário:

- I — Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 63.º-B da LGT, a derrogação do sigilo bancário por acto da administração fiscal só pode ocorrer nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta.*
- II — O legislador, ao usar naquele normativo a expressão nas «situações de recusa» no plural, é patente que a conjunção «ou» é ali utilizada, não para separar as duas expressões, mas para as unir.*
- III — Sendo assim, é fundamento do acesso directo da administração tributária à documentação bancária do contribuinte não só a recusa da sua exibição, mas também a falta de autorização deste para a sua consulta.*
- IV — Esta interpretação não viola o princípio da boa-fé.*

Processo n.º 35/05-30.

Recorrente: Gil e Pinho, S. A.

Recorrido: Ministério Público e Director Geral dos Impostos.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Gil & Pinho, SA, contribuinte n.º 500 441 596, com sede na Rua Cidade de Lisboa, n.º 107, Montijo, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou improcedente, por não provado, o recurso da decisão do Director-Geral dos Impostos, que autorizou o acesso directo aos documentos existentes nas contas bancárias de que aquele é titular, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I. No artigo 63.º-B, n.º 1 e n.º 2 da LGT o legislador, apenas previu como fundamento de acesso directo da Administração Fiscal aos documentos bancários dos contribuintes, a recusa de exibição destes, ou autorização para tal dada pelo sujeito passivo.

II. Não é previsto em tal norma, como fundamento de acesso directo aos documentos bancários do contribuinte, a recusa de autorização do sujeito passivo para consulta dos mesmos, solicitada pela administração fiscal.

III. Tal resulta, desde logo, do emprego da conjunção coordenativa alternativa, “ou”, que de acordo com as regras de sintaxe, liga dois termos ou orações de sentido distinto, indicando que ao cumprir-se um facto, o outro não se cumpre.

IV. Caso assim se não entenda, teria o legislador recorrido no texto da norma em análise, à utilização de uma figura de sintaxe, a “elipse”, na forma de “zeugma”.

V. De acordo com as regras de gramática, a “elipse” consiste na omissão de um termo que o contexto ou a situação permitem facilmente supor, só devendo ser invocada quando manifesta, e ainda assim, com extrema prudência, sendo usada de preferência naqueles tipo de enunciado que se devem caracterizar pela concisão ou pela rapidez.

VI. O termo omitido na norma em causa, (recusa), não é, tendo em conta o contexto ou a situação facilmente suposto, e muito menos manifesto.

VII. Acresce que, uma lei não é seguramente um enunciado que se deva caracterizar pela concisão e rapidez, pelo menos, sendo essas entendidas como supressão de termos ou expressões necessárias à compreensão da sua estatuição.

VIII. O recurso a tal figura de sintaxe, por parte do legislador consistiria, in casu, num devaneio estilístico ao arrepio das mais elementares regras de sintaxe, bem como, um desrespeito pelas exigências de determinação a que se encontra vinculado.

IX. Segundo o entendimento propugnado na douta sentença, ora recorrida, caso o contribuinte autorize o acesso directo aos seus documentos bancários, pode a Administração Fiscal aceder aos mesmos, caso não seja concedida autorização, pode na mesma.

X. O conceito de autorização, é identificado com permissão, consentimento expesso, licença para a prática de um acto, remoção de um limite à actuação de alguém (in casu, da Administração Tributária), permissão para fazer algo que sem autorização não pode ser legitimamente feito.

XI. Ora, se em tais casos existe necessidade de autorização, entender-se que na situação da sua recusa, da mesma forma a Administração Fiscal alcançaria o resultado recusado, é contraditório nos termos.

XII. A referência a “autorização para consulta”, na norma em análise, reporta-se à legitimação necessária para que a Administração Fiscal possa

exigir às entidades bancárias a derrogação do segredo bancário a que estas se encontram vinculadas, caso o contribuinte o autorize.

XIII. De acordo com o entendimento propugnado na douta sentença em crise, o procedimento conducente à obtenção da autorização do contribuinte seria inútil, consubstanciando uma violação do princípio da celeridade consagrado nos art. 57.º do CPA e art. 55.º da LGT, que impede a prática de actos inúteis.

XIV. Acresce que, com o pedido de autorização a Administração Fiscal, cria no contribuinte a legítima expectativa, de que aquela pode ser recusada, sendo a recusa de autorização, considerada fundamento de acesso directo aos documentos bancários, tal legítima expectativa seria injustamente defraudada, e em consequência violado o princípio da boa-fé, que decorre dos artigos 266.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP), 6.º do CPA e 59.º, n.º 2 da LGT.

XV. Nos termos do art. 9.º, n.º 3 do CC, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, pelo que resulta claro da letra e do espírito do art. 63-B, n.º 1 e n.º 2 da LGT, que apenas se reporta à recusa de exibição dos documentos bancários e não à recusa de autorização.

XVI. O objectivo legislativo de combate à evasão e fraudes fiscais, não legitima o acesso da Administração Fiscal aos documentos bancários do contribuinte em todas as situações, mas apenas nas expressamente previstas.

Violou a sentença recorrida, entre outros, o disposto nos artigos 266.º, n.º 2 da CRP, 9.º, n.º 3 do CC, art. 6.º e 57.º do CPA, bem como, o disposto nos artigos 55.º, 59.º, n.º 2 e 63-B, n.º 1 e n.º 2 da LGT.

O Magistrado do Ministério Público e a entidade recorrida contra-alegaram nos termos que constam de fls. 209 a 216 e 217 a 221, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Não foram colhidos vistos legais, dado o carácter urgente do processo.

Uma vez que não vem posta em causa no presente recurso, nos termos do disposto nos art.ºs 713º, nº 6 e 726º do CPC remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

Cumpra decidir.

2 – A questão que constitui o objecto do presente recurso consiste em saber, a propósito da derrogação do sigilo bancário, se o acto de recusa que o legislador refere no art.º 63º-B, nºs 1, al. a) e 2, al. a) da LGT diz respeito apenas à “exibição dos documentos bancários” ou também à falta “de autorização para a sua consulta”.

Como é sabido, o sigilo bancário tem como finalidade última a salvaguarda de interesses públicos e privados.

“Os primeiros têm a ver com regular funcionamento da actividade bancária, o qual pressupõe a existência de um clima generalizado de confiança nas instituições que a exercem, que se revela de importância fundamental para o correcto e regular funcionamento da actividade creditícia e, em especial, no domínio do incentivo ao aforro.

E os segundos com o facto de que “a finalidade do instituto do segredo bancário é também o interesse dos clientes, para quem o aspecto mais significativo do encorajamento e tutela do aforro é a garantia da máxima reserva a respeito dos próprios negócios e relações com a banca.

Com o sigilo bancário, o legislador pretende, pois, rodear da máxima discrição a vida privada das pessoas, quer no domínio dos negócios, quer dos actos pessoais a eles ligados”.

Cfr. o ac. do TC de 31/05/1995, Colectânea, 31º vol., 1995, págs.371 e segts., que, aliás, aqui se seguiu de perto.

Assim, o segredo ou sigilo bancário dimana da boa fé e é condição sine qua non do negócio bancário, pelo que não pode confinar-se a uma natureza contratualista bilateral, antes tendo a ver com direitos de personalidade e inerente tutela constitucional.

Nos termos da jurisprudência do TC, o sigilo bancário integra-se, pois na própria intimidade da vida privada – art. 26º, n.º 1 da CRP – pelo que, aí, se justificará numa intromissão externa nos casos especialmente previstos e em articulação com os respectivos mecanismos do direito processual.

Para outros, porém, o bem jurídico protegido é apenas o da reserva da privacidade, o que consentirá uma maior compressão, em função de valores ou interesses supra-individuais, justificando-se então mais facilmente o dever de cooperação das instituições de crédito nomeadamente para com a Administração Fiscal com base na necessidade de harmonizar esses valores com o dever fundamental de pagar impostos e com as exigências sociais de arrecadar justa e atempadamente as receitas fiscais...

Como se refere no mesmo aresto, “tendo em conta a extensão que assume na vida moderna o uso de depósitos bancários em conta corrente, é, pois, de ver que o conhecimento dos seus movimentos activos e passivos reflecte grande parte das particularidades da vida económica, pessoal e familiar dos respectivos titulares. Através da investigação e análise das contas bancárias, torna-se, assim, possível penetrar na zona mais estrita da vida privada. Pode dizer-se, de facto, que, na sociedade moderna, uma conta corrente pode constituir “a biografia pessoal em números”...

O segredo bancário constitui, assim, um dever geral de conduta, a observar pelas instituições de crédito e seus representantes, um princípio de ética profissional, que tem como principal finalidade a eficaz protecção do consumidor de serviços financeiros, nos termos do Regime Geral das Instituições de Crédito...

Todavia, o segredo bancário não é um direito absoluto, antes podendo sofrer restrições impostas pela necessidade de salvaguardar outros direitos ou interesses também constitucionalmente protegidos: cooperação com a justiça, combate à corrupção e criminalidade económica e financeira, dever fundamental de pagamento dos impostos, etc.

...Por outro lado, e como é sabido, na actividade interpretativa, a letra da lei constitui o primeiro passo da interpretação, constituindo simultaneamente seu ponto de partida e seu limite – cfr. art. 9º do CC.

Mas, assim sendo, o intérprete não pode limitar-se ao sentido aparente e imediato, ao seu sentido literal, antes tendo que perscrutar a sua finalidade, em suma, o seu sentido e força normativa...

Pelo que, para se fixar o sentido e alcance da norma jurídica, intervêm, para além, desde logo, do elemento gramatical (o texto ou letra da lei) elementos vários que a doutrina vem considerando: de ordem sistemática, histórica e racional ou teleológica.

Consiste este na razão de ser da lei (ratio legis), no fim visado pelo legislador ao editar a norma.

Como escreve Baptista Machado, in *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, págs. 182/183, “o conhecimento desse fim, sobretudo quando acompanhado do conhecimento das circunstâncias (políticas, sociais, económicas, morais, etc.) em que a norma foi elaborada ou da

cojuntura político-económico-social que motivou a “decisão” legislativa (ocasio legis) constitui um subsídio da maior importância para determinar o sentido da norma. Basta lembrar que o esclarecimento da ratio legis nos revela a “avaliação” ou a ponderação de diversos interesses que a norma regula e, portanto, o peso relativo desses interesses, a opção entre eles traduzida pela solução que a norma exprime. Sem esquecer, ainda, que, pela descoberta daquela “racionalidade” que (por vezes inconscientemente) inspirou o legislador na fixação de certo regime jurídico particular, o intérprete se apodera de um ponto de referência que ao mesmo tempo o habilita a definir o exacto alcance da norma e a addivinhar outras situações típicas com o mesmo ou diferente recorte”.

Toda a norma assenta, pois, num certo fundamento ou razão de ser que é a finalidade a que se dirige, sendo a ratio legis reveladora da valoração ou ponderação dos diversos interesses que a norma jurídica disciplina.

Por sua vez, o elemento sistemático “funda-se na circunstância de que um preceito jurídico não existe por si só, isoladamente, antes se encontrando ligado a vários outros de modo a constituírem todos eles um sistema”, podendo a sua confrontação “vir a revelar um nexo de subordinação, uma relação de analogia ou paralelismo (lugares paralelos) ou ainda um certo grau de conexão”.

Cfr. parecer da PGR, de 27/02/2003 in *DR*, II série, de 05/08/2004, que, aliás, aqui se segue de perto” (Acórdão desta Secção do STA de 13/10/04, in rec. nº 950/04).

3 – Voltando ao caso dos autos e como é sabido, em matéria de acesso à informação protegida pelo sigilo bancário, a regra é de o mesmo depender de autorização judicial (cfr. artº 63º, nº 2 deste diploma legal).

A derrogação do dever do sigilo bancário pela administração fiscal constitui uma excepção, que tem como pressupostos os que constam das alíneas dos nºs 1 e 2 do artº 63º-B da LGT.

Assim, prescreve o prérito artº 63º-B, nºs 1 e 2 que a administração fiscal tem o poder de aceder directamente a documentos bancários ou a todos esses documentos, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta.

A questão dos autos, como vimos supra é a da interpretação deste preceito legal.

Em síntese, fazendo uma interpretação literal daquele artigo, alega a recorrente que não está prevista em tal norma, como fundamento de acesso directo aos documentos bancários do contribuinte, a recusa de autorização do sujeito passivo para consulta dos mesmos, solicitada pela Administração Fiscal. Tal resulta da conjunção “ou” que, de acordo com as regras da sintaxe, liga dois termos ou orações de sentido distinto, indicando que ao cumprir-se um facto, o outro não se cumpre e, se em tais casos existe necessidade de autorização, entender-se que na situação da sua recusa, da mesma forma a Administração Fiscal alcançaria o resultado recusado, é contraditório nos termos.

E acrescenta, ainda, que, com o pedido de autorização a Administração Fiscal cria no contribuinte a legítima expectativa de que aquela pode ser recusada, sendo a recusa da autorização considerada fundamento de acesso directo aos documentos bancários, tal legítima expectativa seria injustamente defraudada e, em consequência, violado o princípio da boa-fé, que decorre dos artºs 266º, nº 2 da CRP, 6-A do CPA e 59º, nº 2 da LGT.

Salvo o devido respeito que sempre nos merece opinião contrária, não lhe assiste qualquer razão.

Desde logo e mesmo no aspecto da respectiva literalidade, existe uma outra explicação para o uso da conjunção “ou”.

Com efeito, esta conjunção é ali utilizada, não para separar as duas expressões, mas para as unir.

Como, aliás, resulta de naquele normativo o legislador usar a expressão “nas situações de recusa”, isto é, no plural. Sendo assim, é patente que, em qualquer dos referidos normativos, no acesso directo da administração tributária à documentação bancária, o que terá que estar sempre em causa é não só a recusa da sua exibição, mas também a falta de autorização para a sua consulta.

Tal derrogação terá que abranger sempre estas duas situações, pois, caso contrário, o uso no plural da referida expressão deixaria de ter qualquer sentido.

E não colhe o argumento invocado pela recorrente de que é contraditório nos termos, o facto de a Administração Fiscal aceder à documentação bancária quer obtenha ou não autorização do contribuinte.

Como bem anota o Exm<sup>o</sup> Magistrado do Ministério Público junto da 1<sup>a</sup> instância “não podemos esquecer que estamos perante um procedimento da Administração Tributária na âmbito do seus poderes inspectivos e que sobre o contribuinte recai o dever de cooperação. Ora se em regra o acesso à informação protegida pelo segredo bancário depende de autorização judicial - n.º 2 do art.º 63º da LGT -, tal não ocorre quando a lei admite a derrogação do dever do sigilo bancário pela administração tributária, o que ocorre nos casos expressamente previstos no art.º 63º-B da L.G.T.. E nestes casos a falta de cooperação não é legítima, como resulta da alínea b) do n.º 4 do art.º 63º da L.G.T..

Temos assim que uma diferente conduta do contribuinte entre o dar o consentimento ou recusar a autorização para a consulta da documentação bancária só ganha relevância se esta recusa está relacionada com a discussão sobre os pressupostos em que pode haver lugar a derrogação do sigilo bancário, e não propriamente com o exercício de um direito que lhe assista, como parece pretender a recorrente”.

Por outro lado e como vimos supra, para “fixar o sentido e alcance da norma jurídica, intervêm, para além, desde logo do elemento gramatical (o texto ou letra da lei) elementos vários que a doutrina vem considerando: de ordem sistemática, histórica e racional ou teleológica.

Consiste este na razão de ser da lei (ratio legis), no fim visado pelo legislador ao editar a norma”.

Ora, a tese que, aliás, temos vindo a defender está de acordo com a ratio, mesmo constitucional, do preceito, que visa o interesse da administração tributária em apurar com rigor a situação tributária dos contribuintes e levar a cabo com eficiência acções de fiscalização em casos em que tal está dependente da colaboração dos contribuintes e que tem como objectivo último o combate à evasão e fraude fiscais.

Deste modo, não pode ser a mera existência da conjunção “ou” a ditar, em definitivo, a interpretação do preceito em causa.

Pelo que é, assim, de concluir que a derrogação do sigilo bancário nos termos do prérito art.º 63º-B, n.ºs 1 e 2 da LGT por acto da Administração Tributária pode ter lugar mesmo no caso de recusa de autorização do contribuinte para a consulta dos seus documentos bancários, desde que, evidentemente, estejam verificados os pressupostos previstos nas suas alíneas.

Como referem Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa, in LGT anotada, ed. 3<sup>a</sup>, pág. 317, em anotação ao art.º 63º-B, “nos n.ºs 1 e 2 prevêem-se situações em que a administração tributária tem acesso directo a determinados documentos cobertos pelo sigilo bancário.

Trata-se de situações em que é a própria administração tributária, independentemente de autorização do tribunal ou do interessado, que decide aceder a esses documentos...

Em qualquer das situações referidas nos n.ºs 1 e 2, a possibilidade de acesso directo a documentação bancária só pode ter lugar perante uma recusa da sua exibição e falta de autorização para a sua consulta, o que supõe que a administração tributária contacte previamente o titular dos direitos sobre a documentação e que ele não aceda ao pedido de exibição ou não dê autorização para a consulta”.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 5 ucs e a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 16 de Fevereiro de 2005.

Processo n.º 701/04-30.

Recorrente: José Valentim Cardoso da Mota.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

José Valentim Cardoso Taveira da Mota veio reclamar para a conferência do despacho do relator que julgou findo o recurso por si interposto para o Pleno da Secção por oposição de acórdãos por inexistir tal oposição, formulando as seguintes conclusões:

a) A norma do art. 284º-5 do CPPT viola o disposto no art. 165º-1/p da CRP, pelo que a mesma enferma de inconstitucionalidade orgânica ou formal.

*Sem conceder,*

b) Tendo em consideração que as soluções jurídicas perfilhadas em ambos os acórdãos (recorrido e fundamento) pressupõem a mesma situação de facto e respeitam à mesma questão fundamental de direito, verifica-se a invocada e reclamada oposição de acórdãos.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do indeferimento do requerido por, quanto à inconstitucionalidade, o requerente ter olvidado a redacção dada aos artigos 22º c) e 30º c) do ETAF de 84 pelo DL 229/96, quanto ao fundo, por o despacho ter feito boa interpretação da lei.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Quanto à invocada inconstitucionalidade o requerente assenta-a no entendimento de que o “seguimento dos recursos” interpostos com fundamento em oposição de julgados era, nos termos do ETAF, da competência

do Plenário ou do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, pelo que não podia o legislador, desprovido de autorização para o efeito, atribuir tal competência ao relator. Refere o Ministério Público que o requerente não teve em atenção as normas do ETAF então vigentes, cuja redacção já não era a inicial do DL 129/84 mas a do DL 229/96. Com efeito, nos termos da alínea c) do artigo 30º, “*compete ao pleno da Secção de Contencioso Tributário conhecer: c) do seguimento dos recursos referidos nas alíneas b) e b’), sem prejuízo dos poderes do relator nesta matéria*”.

É certo que a competência inicial para apreciar se ocorria ou não oposição de acórdãos era do relator do Pleno e passou com o CPPT a ser do relator da Secção. Mas daí não resulta que tal alteração seja orgânicamente inconstitucional. Tal questão já foi objecto de análise no acórdão nº 1559/03 do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, tendo-se aí escrito:

“*Não obstante, não padecem de inconstitucionalidade orgânica aqueles artºs 285º e 286º.*”

“*É que, como é entendimento do Tribunal Constitucional, importa distinguir entre as intervenções legislativas directamente votadas à definição da competência e as que, inscrevendo-se no domínio da regulamentação processual, todavia acabam por interferir apenas indirecta, acessória e necessariamente com aquela competência; as primeiras são normas de competência e as segundas, puras normas de processo.*”

“*A Constituição distingue com nitidez, entre a matéria da competência e a matéria do processo; qualquer que seja o nível ou grau de definição da competência dos tribunais, reservado à Assembleia da República seguramente que nele não entram as modificações da competência judiciária a que deva atribuir-se simples carácter processual*”. Cfr: os Acd’s do T.C. nº 400/87 in D. Rep., 2ª série de 21/Dez/87 e nº 329/89, *ibidem*, de 22/Jun/89.

Por outro lado, tem o mesmo tribunal entendido não haver invasão da reserva de competência da Assembleia da República quando se não altera a prévia distribuição de competência entre as várias ordens de tribunais (tributários e judiciais).

“*A necessidade de autorização legislativa apenas é exigível se ocorre modificação das regras de competência judiciária material, com natural reflexo na distribuição das matérias pelas diversas espécies de tribunais*” – cfr: Acd. nº 114/00 in Acd’s do T.C., pag. 415.

Cfr. ainda abundante jurisprudência sobre o ponto no Ac. Do mesmo tribunal, de 28/Nov/00, in D. Rep. - 2ª, de 5/Jan/01”.

Resulta pois da transcrição que efectuámos que a norma em questão não sofre da inconstitucionalidade que vem alegada. Assim, nos termos do artigo 284º nº5 do CPPT cabe ao relator apreciar se existe ou não oposição e, em caso negativo, julgar findo o recurso. Tal norma, pelos motivos mencionados, não viola o artigo 165º nº1 alínea p) da CRP que atribui competência exclusiva à Assembleia da República para legislar sobre “*organização e competência dos tribunais e do Ministério Público e estatuto dos respectivos magistrados, bem como das entidades não jurisdicionais de composição de conflitos*”.

O segundo argumento invocado pelo requerente reporta-se ao seu entendimento de que ocorre a oposição que invoca. Sobre tal questão transcreve-se aqui o que no despacho reclamado se escreveu:

“*O acórdão recorrido decidiu que uma eventual nulidade secundária anterior à sentença mas de que a recorrente só teve conhecimento com a notificação desta, deveria ser arguida no recurso da sentença. Pretende*

*o recorrente que tal decisão está em oposição com outra proferida no acórdão 24781 de 18 de Outubro de 2000, também deste Supremo Tribunal Administrativo, em que se decidiu que a nulidade de acto ou de processo é arguida perante o juiz que a praticou e não no recurso para o tribunal superior. Afigura-se-nos porém que não ocorre entre estes acórdãos qualquer oposição. Na verdade, no acórdão recorrido o interessado só teve conhecimento da nulidade com a prolação da sentença de que interpôs recurso. Por seu turno, no acórdão fundamento, a nulidade resultou de acto do próprio recorrente/oponente, nada se dizendo quanto à sua anterioridade ou posterioridade em relação à sentença. Não são pois idênticas as situações factuais em que assentaram ambas as decisões nem é a mesma a questão jurídica sobre que ambos se debruçaram. Não ocorre assim a oposição invocada entre os dois acórdãos pelo que, nesta parte se julga findo o recurso.*”

Pretende também o recorrente que ocorre oposição entre o acórdão recorrido e o proferido por este Supremo Tribunal Administrativo em 31 de Outubro de 2001 no recurso 26090. Naquele decidiu-se que a suspensão da oposição não implicou automaticamente a suspensão da execução que só ocorreria com a prestação de garantia. Por seu turno no acórdão indicado como fundamento o que se decidiu foi que, suscitando-se questões de natureza civil, deveria sobrestar-se a decisão suspendendo a instância, remetendo o recorrente para os tribunais judiciais quanto a tais questões. Os acórdãos em confronto tratam pois de questões jurídicas completamente diferentes pelo que não se verifica qualquer oposição entre as suas decisões. Deve pois julgar-se também findo, nesta parte o recurso”.

Pelo que ficou transcrito se vê que o acórdão recorrido não está em oposição com qualquer dos acórdãos fundamento pelo que terá de confirmar-se a decisão do relator de julgar findo o recurso, indeferindo-se a reclamação.

Custas pela reclamante, fixando em 99€ a taxa de justiça.

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2005. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho.

## Acórdão de 16 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Impugnação de IVA e IRC.*

### Sumário:

*Nos termos do artigo 104.º do CPPT não pode, na mesma petição de impugnação, questionar-se a legalidade do acto tributário da liquidação de IVA e do acto tributário da liquidação de IRS.*

Processo n.º 996/04-30.

Recorrente: José Maria dos Santos Pulido valente.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. José Maria dos Santos Pulido Valente recorre da decisão que, no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, indeferiu liminarmente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRS e IVA.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Tributos de natureza idêntica, para os efeitos do art. 104.º do CPPT, são aqueles que pertencem à mesma classe jurídico-tributária, nos termos da classificação estabelecida no art. 3.º da LGT.

2. O IRS e o IVA pertencem ambos, delas partilhando, a qualquer das classes identificadas no art. 3º da LGT: ambos são tributos fiscais; ambos são tributos estaduais; ambos são impostos.

3. IRS e IVA são, assim, tributos de natureza idêntica, cumprindo o correspondente requisito de admissibilidade de cumulação de pedidos estatuído no art. 104.º do CPPT.

4. Interpretar o art. 104.º do CPPT no sentido de a cumulação de pedidos apenas ser possível se se tratar do mesmo imposto traduz-se em atribuir ao preceito um significado normativo contrário à norma do art. 20.º da Constituição da República, que garante o acesso pleno aos tribunais e o direito à emissão de uma decisão de mérito.

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

1. O IVA e o IRS são tributos de diferente natureza, considerando que: - o IVA é um imposto indirecto sobre a despesa, que incide sobre o valor tributável de transmissões de bens, prestações de serviços, importações de bens e operações intracomunitárias efectuadas no território nacional (art. 1º nº1 CIVA).

-o IRS é um imposto directo que incide sobre o rendimento das categorias legalmente estabelecidas (art. 1º nº1 CIRS).

2. No caso *sub judicio* é inaplicável a regra do processo civil (convite à regularização da petição art.31º -A CPC), por prevalência das regras da jurisdição administração e fiscal: faculdade de dedução de novas impugnações judiciais no prazo de um mês, a contar do trânsito em julgado da decisão que declare a ilegal cumulação de pedidos, considerando-se as respectivas petições apresentadas na data de entrada da primeira (art.38º nº4 LPTA aprovada pelo DL nº 267/85,16 Julho /art.2º al. c) CPPT; Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4 edição 2003 p.470).

2. A decisão recorrida indeferiu liminarmente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRS e IVA entendendo que:

“Nos termos do art.º 104º do CPPT na impugnação judicial podem, nos termos legais, cumular-se pedidos em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão.

Ora, o Autor cumuló um pedido de anulação de IRS com um pedido de anulação de IVA.

Os actos tributários respeitam, assim, a tributos de natureza diferente.

Destarte, não se verifica “in casu” um dos requisitos para que pudesse haver cumulação de pedidos, sendo esta ilegal por violação do indicado preceito.

A cumulação ilegal de pedidos é uma excepção dilatória (art. 494º, al. b) e 193º, nº 1 e 2, al. c) do CPC), de conhecimento officioso (art. 495º do CPC) e gera absolvição da instância (art. 288º, nº1, al. e) do CPC).”.

3. A questão controvertida nos presentes autos consiste em saber se o contribuinte pode na mesma petição de impugnação questionar as liquidações de IVA e de IRS.

Respondeu negativamente a tal questão a decisão recorrida contrariamente ao que continua a ser defendido pela recorrente que sustenta, em síntese, que no caso dos autos as liquidações de IVA e IRS respeitam a tributos de natureza idêntica, para os efeitos do art. 104.º do CPPT, uma vez que estes são aqueles que pertencem à mesma classe jurídico-tributária, nos termos da classificação estabelecida no art. 3.º da LGT até porque ambos são tributos fiscais; ambos são tributos estaduais; ambos são impostos.

Acrescenta que interpretar o art. 104.º do CPPT no sentido de a cumulação de pedidos apenas ser possível se se tratar do mesmo imposto traduz-se em atribuir ao preceito um significado normativo contrário à norma do art. 20.º da Constituição da República, que garante o acesso pleno aos tribunais e o direito à emissão de uma decisão de mérito.

A jurisprudência deste STA, cfr. Acórdãos do STA de 26-02-2003, Rec. n.º 131-03, 2-7-2003, Rec. 538-03 e 10-3-2004, Rec. 1911-03, tem entendido que não é permitida a cumulação de impugnações de tais actos tributários.

Com efeito nos termos do artigo 104º do CPPT, na impugnação judicial podem cumular-se pedidos e coligar-se autores em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão.

E tal cumulação de impugnações justifica-se pela economia de meios que proporciona e por contribuir para a uniformidade de decisões.

Contudo sendo esta norma do art.º 104º especial para o processo de impugnação judicial a mesma afasta a possibilidade de aplicação subsidiária da regra do art.º 38º da LPTA nos termos da qual é viável a cumulação de impugnação de actos que estejam entre si numa relação de dependência e de conexão (Jorge de Sousa, CPPT, 4ª edição, 3003, p. 469).

Daí que situações que estejam abrangidas por aquela norma do artº 38º 1 da LPTA, como escreve o mesmo autor, não se enquadrando na previsão deste artº 104º serão aquelas em que há uma mesma materialidade que está subjacente à liquidação de tributos distintos o que acontecerá no caso de uma liquidação adicional de IVA, baseada numa correcção à matéria tributável fundamentada em correcção de escrita e uma liquidação adicional de IRC fundada na mesma correcção pois que existindo uma conexão entre as duas liquidações, por serem os mesmos os factos que estão na origem das mesmas liquidações seria a cumulação de pedidos viável à face da regra do artº 38º 1 da LPTA mas já não será possível nos termos do artº 104º do CPPT por não haver identidade da natureza dos tributos.

É que, conforme refere o EMMP, o IVA é um imposto indirecto sobre a despesa, que incide sobre o valor tributável de transmissões de bens, prestações de serviços, importações de bens e operações intracomunitárias efectuadas no território nacional (art.1º nº 1 CIVA) enquanto que o IRS é um imposto directo que incide sobre o rendimento das categorias legalmente estabelecidas (art. 1º nº1 CIRS).

Como se escreveu no último dos citados acórdãos deste STA no processo de impugnação judicial, esta cumulação de pedidos relativa a mais que um acto pode suceder quando estes se reportem a um mesmo tributo, sejam idênticos os fundamentos de facto e de direito e seja o mesmo o tribunal competente para a decisão como será o caso, por exemplo, de

um sujeito passivo que se julga com direito a isenção de Contribuição Autárquica relativamente a um mesmo prédio de que é proprietário e pretender impugnar, com esse fundamento, vários actos de liquidação deste tributo, relativos a vários anos pois que, em tal situação, a natureza do tributo liquidado em todos os actos é a mesma, é idêntica a situação factual e a questão jurídica a apreciar.

Assim sendo é de manter o entendimento da decisão recorrida ao pronunciar-se pela ilegal acumulação de pedidos efectuada na presente impugnação o que obsta à apreciação do seu mérito.

O que não impede, como se escreveu na decisão recorrida, que nos termos do artigo 38.º, n.º 4 da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA), aplicável por força do artigo 2.º, alínea c) do CPPT, o impugnante tenha a faculdade de deduzir novas impugnações, relativas a cada um dos impostos, no prazo de um mês, a contar do trânsito em julgado da decisão, considerando-se as respectivas petições apresentadas na data da entrada da primeira pois que a LPTA, ainda que revogada em 01/01/2004, continua aplicável à presente impugnação, entrada em 16/07/2003 por força dos artigos 5.º, n.º s 1 e 3, 6.º e 7.º da Lei n.º 15/2002 de 22 de Fevereiro.

E desta forma se encontra assegurado e garantido o direito de acesso pleno aos tribunais e o direito à emissão de uma decisão de mérito que o impugnante parece questionar na última conclusão das suas alegações.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao recurso.

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

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2005. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 16 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*IVA. Rectificação do imposto. Artigo 71.º, n.º 5, do CIVA. Pressupostos. Juros compensatórios.*

### Sumário:

- I — Para que o contribuinte possa deduzir o IVA que suportou por serviço prestado a uma entidade, torna-se necessário que tenha na sua posse a prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do respectivo imposto, tudo nos termos do disposto no artigo 71.º, n.º 5 do CIVA.*
- II — Os juros compensatórios, que têm por fundamento legal o retardamento da liquidação do imposto, são devidos sempre que o imposto seja devido e o atraso da respectiva liquidação seja imputável ao contribuinte, por culpa deste.*

Processo n.º 1006/04-30.

Recorrente: Barbosa & Figueiredo, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Barbosa & Figueiredo - Produções Musicais, Lda, com sede na rua José Régio, n.º 13-1/c dt.º, Oeiras, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra os actos tributários de liquidação adicional n.ºs 97243404 e 97243403, relativos ao IVA de 1992 e aos juros compensatórios respeitantes ao 3.º trimestre de 1993, nos montantes de 163.360\$00 e 123.668\$00, respectivamente, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. Deve ser a sentença recorrida substituída por outra que interprete e aplique adequadamente os normativos aos factos provados nos autos e onde se conclua, em síntese, pela ilegalidade da liquidação adicional relativa ao IVA de 1992 e da liquidação de juros compensatórios, declarando-as anuláveis.

2. O artigo 71.º/5 do CIVA deve ser interpretado correctamente, tendo em conta o princípio da prevalência da substância sobre a forma;

3. É que a Administração Fiscal não colocou em causa a nota de crédito ou a dedução devida do IVA suportado indevidamente, mas apenas questionou sobre a prova do envio da nota de crédito;

4. Ora, nessa busca da substância, a Administração Fiscal indagou junto da CML sobre a recepção da referida nota de crédito e foi-lhe respondido que teria sido destruída conjuntamente com a contabilidade por força do incêndio ocorrido.

5. A prova exigida pelo citado preceito legal tornou-se, por caso de força maior, impossível - diabolica probatio - e por força do disposto no artigo 345.º do c.cv. essa demonstração tornou-se muito mais do que «excessivamente difícil» (concede-se, no entanto, que não se trata de uma convenção, mas uma lei de inversão do ónus da prova). Deste facto tem de se retirar ilações jurídicas que a sentença recorrida não fez, cingindo-se à letra da lei e não ao seu espírito;

6. Assim sendo, o disposto no artigo 71.º/5 do CIVA deve ser interpretado e aplicado aos factos assentes, incluindo o facto notório - o incêndio -, tendo em conta aliás a confissão da Administração Fiscal proferida a esse propósito (cfr. artigo 352.º e segs. do c.cv. e do facto assente na alínea H) dos factos provados na sentença recorrida);

7. Finalmente, foi violado o disposto no artigo art.º 89.º do CIVA que diz que se, por facto imputável ao contribuinte, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido, serão devidos juros compensatórios.

8. Cumpre interpretar o conceito legal de retardamento de liquidação e verificar se a situação sub judice se subsume a essa factispecies.

9. Não é necessário ir mais longe do que a leitura do citado preceito, donde consta a definição legal do retardamento da liquidação. Aqui há coincidência da letra com o espírito que corporiza o «in claris non fit interpretatio.».

10. Ora, é patente que a situação de liquidação adicional de IVA, fruto de uma correcção da matéria colectável, não se subsume à dita previsão legal, pois as declarações periódicas de IVA foram tempestivamente apresentadas pela ora agrvte. nos termos legais.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

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



Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O tribunal recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

Factos provados

A) Durante o ano de 1997, a Impugnante foi sujeita a uma fiscalização levada a cabo pelos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção-Geral dos Impostos, a qual incidiu sobre o IVA e o IRC dos anos de 1992 e 1993, conforme resulta da análise do relatório de inspecção, o qual se dá por integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos, a fls. 13 e seguintes dos autos de reclamação juntos ao presente processo;

B) De acordo com o citado relatório, e no que ao IVA do período de 1992 respeita, pode ler-se, cfr. fls. 13 e seguintes dos autos de reclamação juntos ao presente processo:

*“(…) em Junho de 1992, a empresa Barbosa & Figueiredo emitiu a factura n.º 24, no montante de Esc: 1.021.000\$, mais IVA no valor de Esc: 163.360\$, através da qual debitava à C.M Lisboa, a prestação de serviço referente ao 4.º Festival de Jazz de Lisboa 91.*

*Em 31 de Dezembro de 1992, através da Nota de Crédito n.º 1 foi a referida factura anulada na totalidade. Tendo sido solicitado esclarecimento do porquê da anulação de tal factura, foi dito que tal serviço tinha sido debitado por engano, uma vez que deveria ter sido o sócio gerente Rui Justo dos Santos Figueiredo a emitir a factura, na qualidade de trabalhador por conta própria. Foi efectuada consulta ao sistema informático da DGCI tendo-se verificado que o referido sócio nunca declarou qualquer tipo de rendimento, nem em termos de IRS nem em IVA.*

*Por tal facto, vai ser emitida ficha de fiscalização para o sócio gerente Rui Diogo Justo dos Santos Figueiredo.*

*Pelo descrito, a referida nota de crédito não vai ser fiscalmente aceite, por não ter sido efectuada a prova de que o adquirente do serviço tomou conhecimento da rectificação, nos termos do art.º 71, n.º 5 do CIVA. Assim vai ser acrescido ao resultado tributável, o montante de Esc. 1.021.000\$ e corrigida a regularização em termos de IVA, efectuada a favor do sujeito passivo, no valor de 163.360\$”,*

C) Na sequência da correcção referida no parágrafo precedente, os competentes serviços da Administração Tributária emitiram o acto tributário de liquidação adicional de IVA, respeitante ao período de 1992, com o n.º 97243404, no montante de 163.360\$00, com data limite de pagamento de 30/11/97, conforme resulta de fls. 6 dos autos de reclamação graciosa juntos à presente impugnação;

D) Consequentemente, os competentes serviços da Administração Tributária emitiram o acto tributário de liquidação adicional de juros compensatórios, respeitantes ao período 9303T, com o n.º 97243403, no montante de 123.668\$00, com data limite de pagamento de 30/11/97, conforme resulta de fls. 7 dos autos de reclamação graciosa juntos à presente impugnação;

E) Tal como é admitido pela Impugnante e referido pelos competentes serviços de Inspecção (cfr. o relatório já citado e artigos 4.º e 7.º da p.i), a empresa Barbosa & Figueiredo, em Junho de 1992, emitiu a factura n.º 24, no valor de 1.021.000\$00, acrescida de IVA no valor de 163.360\$00, através da qual foi debitado à CM de Lisboa uma prestação de serviço referente ao Festival de Jazz de Lisboa 91;

F) Em 31 de Dezembro de 1992, a Impugnante emitiu uma nota de crédito (n.º 1) através da qual anulou a factura referida no parágrafo

precedente, tal como resulta do citado relatório da Inspecção e da p.i da Impugnante, concretamente do artigo 9.º;

G) Foram efectuados os lançamentos a crédito e a débito inerentes ao IVA liquidado e anulado, conforme resulta da cópia das declarações relativas ao IVA, a fls. 32 a 34 dos autos, as quais se dão por integralmente reproduzidas para os devidos e legais efeitos;

H) No já citado relatório da fiscalização pode ler-se a passagem que seguidamente se transcreve:

*“(…)*

*4. Análise documental*

*4.1 Proveitos*

*(…)*

*Foi efectuado controlo cruzado a alguns clientes, não se tendo verificado qualquer discrepância. No entanto, não foi possível verificar a conta corrente dos clientes mais significativos, a Câmara Municipal de Lisboa, por a contabilidade da referida entidade ter sido destruída quando do incêndio (…)”*

I) Em 14 de Novembro de 1997, a ora Impugnante apresentou reclamação graciosa dos actos tributários de liquidação adicional de IVA (1992) e de Juros compensatórios (9303T), nos montantes de 163.360\$00 e de 123.668\$00, e como os n.ºs 97243404 97243403, respectivamente, conforme resulta do teor do carimbo apostado na primeira página da referida reclamação, a fls. 35 dos autos;

J) A reclamação apresentada, referida no parágrafo anterior, foi indeferida, cfr. fls. 52 do processo de reclamação junto aos presentes autos de impugnação;

L) A presente impugnação judicial deu entrada na competente Repartição de Finanças em 28 de Maio de 200 I, conforme resulta do teor do carimbo apostado na primeira página da p.i, conforme resulta da análise de fls. 2 dos autos.

Factos não provados

1) Não resulta provado que o conteúdo da factura n.º 24, emitida pela impugnante em Junho de 1992, corresponde a serviços prestados por um sócio gerente e não pela sociedade.

Efectivamente, a impugnante alega este facto na p.i. mas não carrega para os autos prova da veracidade de tal afirmação; por outro lado, do relatório da fiscalização consta a afirmação segundo a qual “Foi efectuada consulta ao sistema informático da DGCI tendo-se verificado que o referido sócio nunca declarou qualquer tipo de rendimento, nem em termos de IRS nem em IVA”.

2) Não resulta provado que a CM de Lisboa tomou conhecimento da rectificação do imposto efectuada pela impugnante, em virtude da emissão da nota de crédito n.º 1 (de 31/12/92) e consequente anulação da factura n.º 24 de Junho de 1992.

Efectivamente, não foram carreados elementos probatórios que possam contrariar esta afirmação por parte dos Serviços de Fiscalização, sendo certo que era à impugnante que cabia o ónus de provar que tinha na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto. A isto não se opõe a afirmação, constante do artigo 11.º da p.i., segundo a qual “essa nota de crédito foi igualmente enviada à CML”, porquanto afirmar o envio de uma nota de crédito não é equivalente a estar na posse de prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação.

3 – Como resulta das conclusões da sua motivação do recurso, a primeira questão a decidir é a de saber se foi ou não correctamente efectuada a regularização a favor da recorrente do IVA respeitante ao ano de 1992, em virtude da anulação, na sua totalidade, pela nota de crédito nº 1 de 31/12/92, da factura nº 24 de Junho de 1992, através da qual debitava à Câmara Municipal de Lisboa a prestação de um serviço.

Dispõe o artº 71º, nº 5 do CIVA que “quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só poderá ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considerará indevida a respectiva dedução”.

Decorre do referido preceito legal que a ora recorrente podia deduzir o IVA que suportou pelo serviço prestado à Câmara Municipal de Lisboa.

Porém e para isso, era necessário que tivesse na sua posse a prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do respectivo imposto.

Ora, é para nós seguro que, no caso dos autos, não se perfila que estejam verificados estes pressupostos.

Com efeito e como vimos, o que resulta do probatório é tão só que, em Junho de 1992, a recorrente emitiu a factura nº 24, no valor de 1.021.000\$00, acrescida de IVA, no valor de 163.360\$00, através da qual foi debitado à CML uma prestação de serviço referente ao Festival de Jazz de Lisboa 91.

E que em 31/12/92, aquele emitiu uma nota de crédito com o nº 1 através da qual anulou a factura referida.

Nenhuma prova foi encontrada na disponibilidade da impugnante e era sobre ela que recaía esse ónus ex vi do citado preceito legal – que nos permita concluir que a CML tomou conhecimento da rectificação por aquela efectuada, em virtude da emissão da nota de crédito ou que foi reembolsada do imposto (vida nº 2 dos factos não provados do probatório), sendo certo que essa prova podia ter sido feita através de qualquer documento idóneo.

Em consequência, bem andou a Administração Tributária ao considerar como indevida a dedução então efectuada.

4 – Sendo assim, não tem também razão a recorrente quando esgrime com o facto de que, tendo sido dado como provado que a Administração Fiscal não conseguiu inspeccionar a conta corrente da CML por a sua contabilidade ter sido destruída por um incêndio, não podia ser responsabilizado por não ter feito a prova de um facto para o qual não contribuiu.

Na verdade e como bem se anota na sentença “a quo”, “a prova exigida pelo artº 71º, nº 5 do CIVA não tinha que ser feita pela CML, nem tinha que estar na posse desta entidade mas, antes, tinha que estar na posse prévia (à regularização) do sujeito passivo, aqui impugnante”.

Por outro lado, tal como também vem alegado, não é aqui caso de aplicação ou violação do disposto no artº 100º do CPPT.

Na verdade, a anulação prevista neste preceito legal só pode ter lugar se, da prova produzida, resultar fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário.

Como diziam já Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, a propósito do artº 121º do CPT, cuja redacção é idêntica à do citado artº 100º, “a prova produzida de que há-de resultar a “fundada dúvida

cobre a existência e quantificação do facto tributário” há-de ser, não só a prova produzida pelas partes, como também a prova que ao juiz se impõe diligenciar...

A dúvida que implica a anulação do acto impugnado não pode considerar-se “fundada” se assentar na ausência ou na inércia probatória das partes, sobretudo do impugnante.

Este não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida “a existência e quantificação do facto tributário”.

Cabe-lhe o ónus da prova de tais factos...” (CPT anotado, 4ª ed., pág. 275 e 276).

Ora, como resulta do probatório fixado pela instância, a impugnante não conseguiu provar, cabendo-lhe esse ónus, factos susceptíveis de pôr em dúvida a existência e quantificação do facto tributário em causa.

Pelo que é de concluir, pois, que não há lugar à anulação da liquidação impugnada prevista no artº 100º do CPPT.

Por último, também não colhe o argumento invocado pela recorrente de que a prova exigida pelo citado preceito legal se tornou, por caso de força maior - incêndio - impossível e por força do disposto no artº 345º do CC essa demonstração se tornou muito mais do que “excessivamente difícil”, pelo que o disposto no artº 75º, nº 1 do CIVA devia ser interpretado e aplicado aos factos assentes, incluído o facto notório - o incêndio -, tendo em conta, aliás, a confissão da Administração Fiscal proferida a esse propósito (cfr. artigo 352º e segs. do CC e do facto assente na alínea H) dos factos provados da sentença recorrida).

Mais uma vez, carece de razão.

Com efeito e por um lado, como referimos supra, por força do disposto no artº 71º, nº 5, a prova exigida por este preceito legal não tinha que ser feita pela CML, nem tinha que estar na posse desta entidade, mas, antes, tinha que estar na posse prévia (à regularização) do sujeito passivo, aqui impugnante.

Por outro, a prova assim exigida, face ao citado motivo de força maior, não se tornou, por isso, “excessivamente difícil”, na medida em que e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, “os documentos comprovativos do conhecimento pela adquirente CML da rectificação, ou reembolso do imposto, deveriam constar da contabilidade do sujeito passivo (designadamente, seria fácil à recorrente apresentar cópia do cheque eventualmente emitido a favor da CML para reembolso do IVA decorrente da rectificação ou de extracto de conta corrente ou conta bancária onde aquele montante estivesse relevado)”.

Acresce que da referida al. H) do probatório ressalta tão só que, na análise documental, foi efectuado controlo cruzado a alguns clientes, não tendo, porém, sido possível verificar a conta corrente da CML por a sua contabilidade ter sido destruída aquando de um incêndio.

Não se vislumbra aqui qualquer confissão da Administração Fiscal no sentido de que a nota de crédito tivesse alguma vez sido enviada aquela entidade e que tivesse sido destruída pelo incêndio, como pretende a recorrente. Bem pelo contrário, como resulta do nº 2 dos factos não provados.

E muito menos que a prova exigida à recorrente se tivesse tornado “excessivamente difícil”.

5 – A segunda e última questão a decidir prende-se com o facto de saber se, nos termos do artº 89º do CIVA, são devidos juros compensatórios.

Entendeu o tribunal “a quo” que tais juros eram devidos, uma vez que tendo sido legalmente efectuada a liquidação adicional do imposto, já que a mesma veio corrigir uma situação de dedução indevida de IVA regularizado a seu favor, nos termos do disposto no artº 71º, nº 5 do CIVA, a qual foi imputável à impugnante, há, efectivamente, uma situação que impõe que o Estado seja compensado, pois, atentos os efeitos decorrentes da dedução indevida de imposto, a mesma não pode deixar de ser equiparada à falta de entrega do mesmo imposto.

Alega, porém, a recorrente que é patente que a situação de liquidação adicional de IVA em causa, fruto de uma correcção da matéria colectável, não se subsume à dita previsão legal, sendo certo também que as declarações periódicas de IVA foram por si tempestivamente apresentadas nos termos legais.

A este propósito, dispõe o artº 89º, nº 1 do CIVA que “sempre que, por facto imputável ao contribuinte, for retardada a liquidação ou a entrega de parte ou da totalidade do imposto devido, acrescerão ao montante do imposto juros compensatórios à taxa básica de desconto do Banco de Portugal, em vigor no momento do início do retardamento, acrescida de cinco pontos percentuais.

Como resulta do próprio normativo os juros a que aqui se alude são os juros compensatórios que, como resulta da sua própria designação, se destinam a compensar ou a indemnizar o credor tributário do prejuízo presumivelmente sofrido com o atraso da entrada do imposto na sua esfera patrimonial.

São, porém, seus pressupostos a existência de uma dívida de IVA, de um atraso na efectivação de uma liquidação do imposto e a imputabilidade desse atraso à actuação do contribuinte.

Esta imputabilidade, por sua vez, pressupõe a existência de um nexó de causalidade entre a acção do contribuinte e o retardamento referido e a possibilidade de formulação de um juízo de censura à actuação do contribuinte (culpa).

No caso dos autos e de acordo com o probatório fixado, que aqui se dá por reproduzido, ficou definitivamente assente que o IVA adicionalmente liquidado era não só devido, como inteiramente legal pelo valor apurado.

Sendo igualmente certo que o atraso na liquidação se ficou a dever por motivo culposo imputável à impugnante.

Assim, a pretensão da recorrente não pode também e naturalmente proceder nesta parte, já que não encontra qualquer suporte nos factos materiais da causa.

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

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

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 16 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Questão de direito comunitário. Reenvio prejudicial. Suspensão da instância. Emolumentos notariais. Escritura de cessão de quotas de sociedade comercial.*

### Sumário:

*Sendo suscitada no processo questão de compatibilidade do artigo 5.º da Tabela de Emolumentos Notariais com os artigos 4.º, 10.º e 12.º da Directiva n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção dada pela Directiva n.º 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, questão essa relativamente à qual já foi decidido o reenvio prejudicial para o T. J. C. E. em outro processo, justifica-se que seja declarada a suspensão da instância até que seja proferida decisão por aquele Tribunal.*

Processo n.º 1168/04.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Helsin Produtos Farmacêuticos, L.ª

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

É questionada no presente processo a interpretação dos arts. 4.º, 10.º e 12.º da Directiva n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17-7-69, com as alterações introduzidas pela Directiva n.º 85/303/CEE, do Conselho, de 10-6-85, importando apurar se é compatível com tais disposições o art. 5.º, nº 1, conjugado com a alínea c) do art. 3.º da Tabela de Emolumentos notariais aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro.

Sobre esta mesma questão, num caso essencialmente idêntico em que é impugnada uma liquidação de emolumentos notariais cobrados relativamente à celebração de uma escritura de cessão de quotas de sociedade comercial, ao abrigo daquelas normas, foi decidido por este Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 17-3-2004, proferido no recurso n.º 1331/03, o reenvio prejudicial para o T.J.C.E., nos termos do art. 234.º do Tratado de Roma.

Valendo também em relação ao presente processo as razões que justificaram o reenvio naquele processo 1331/03, mas não se justificando, por ser actividade inútil, que seja efectuado um duplo reenvio sobre a mesma questão, ao abrigo do disposto nos arts. 279.º, nº 1, do C.P.C., acordam em declarar a suspensão da instância até que seja proferida decisão pelo T.J.C.E. relativamente àquele reenvio.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 16 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Decreto regulamentar.*

### Sumário:

*Não pode um decreto regulamentar excluir da previsão, contida no articulado do decreto-lei, que aquele visa regulamentar, certos sujeitos que, por força do referido decreto regulamentar, ficariam sujeitos a taxas para a segurança social diversas das consagradas naquele decreto-lei.*

Processo n.º 1213/04.

Recorrente: Forrester & Companhia, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. Forrester C.ª, S.A., recorre da sentença que, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, julgou improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação de Contribuições para a Segurança Social e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1ª O n.º 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 401 /86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115º da Constituição).

3ª A sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n.º 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª A sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n.º 2 do artigo 4º é válido.

5ª O Supremo Tribunal Administrativo, por Acórdão de 16 de Junho de 2004, já veio reconhecer que a razão está com a ora Recorrente (Proc. 297/04 – 2ª Secção).

O EMMP entende que o recurso merece provimento nos termos da jurisprudência deste STA que identifica.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Em 15 de Janeiro de 1999 a Impugnante procedeu ao pagamento de contribuições para a Segurança Social no montante de 506.116\$00, e ao mês de Dezembro de 1998, aplicando a taxa de 34,75/o (taxa social única) – documento de fls. 16.

2. A Impugnação foi deduzida em 25-03-1999 – fls. 2.

3.1. A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação.

Sustentou, para tanto, que não ocorre falta de fundamentação pois que foi a impugnante que determinou o montante da contribuição a pagar

pelo que não faz sentido a invocação da falta de fundamentação do acto tributário uma vez que nenhum foi praticado pela Segurança Social e que não ocorre caducidade do direito à liquidação.

Acrescentou que não ocorre ilegalidade do DR 9/98 por não violar o disposto no n.º 2 do art.º 5º do Dec. Lei n.º 401/86, de 2-12, pois que aquele introduz alterações de carácter meramente interpretativas neste, em obediência aos ditames das normas habilitantes que conferem competência para a respectiva edição.

Concluiu que o despacho n.º 84/SESS/89 não sofre de ilegalidade nem inconstitucionalidade uma vez que o mesmo não tem aplicação à situação dos autos pois que as contribuições em causa não resultam da sua aplicação por serem posteriores ao DR 9/88.

3.2. E sobre a questão controvertida nos presentes autos pronunciou-se já este STA em Ac. de 16-06-2004, Rec. 297-04.

A jurisprudência deste STA acompanhou este acórdão nomeadamente em 13-10-2004, Rec. 311-04, 332-04 e 374-04.

Na situação concreta dos presentes autos importa apreciar a questão de saber qual a taxa devida à Segurança Social, relativamente a trabalhadores aos serviço da recorrente.

A tal questão respondeu o STA naquele primeiro acórdão pelo que, perfilhando a sua doutrina, transcrevemos a respectiva argumentação:

“...  
3.2. A invocação dos vícios de forma por falta de fundamentação, e de caducidade parcial do direito à liquidação, em que a impugnante fez assentar a sua pretensão de anulação desta, foi abandonada na presente fase, de recurso jurisdicional, vindo a sentença questionada, apenas, no que concerne ao julgamento feito sobre o vício de violação de lei imputado ao acto de liquidação.

Tal vício radica nas alegadas ilegalidade e inconstitucionalidade do n.º 2 do artigo 4º do decreto regulamentar n.º 75/86, introduzido pelo decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, por violação do artigo 5º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e 115º n.º 5 da Constituição (actualmente, 112º n.º 6).

Conforme se afirma na sentença recorrida, «defende a impugnante que a alteração do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86 dada pelo Decreto Regulamentar n.º 9/98, de 3 de Março, viola o n.º 2 do artigo 5º do Decreto Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, face à definição restritiva do conceito de exploração agrícola». E que o decreto regulamentar de 1998 modificou o falado decreto-lei, atentando contra o artigo 112º n.º 6 da Constituição (ao tempo, 115º n.º 5).

Ora, a questão que está em causa na presente impugnação judicial é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da impugnante, ora recorrente. A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75%, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador. Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4º

do decreto regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro.

3.3. O decreto-lei n.º 81/85, de 28 de Março (mais tarde referido no decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e por ele não revogado), pretendeu definir «o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária», tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo «Diário da República». Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial de segurança social «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas, «a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos». Quanto aos «trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele [regime geral] são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular» (do preâmbulo do diploma). Assim é que o artigo 3.º, conjugado com o artigo 2.º n.º 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral «os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola»; os «que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas»; os «que exerçam profissão comum a outras actividades económicas»; os que prestem serviço às empresas» «que se dediquem à produção da pecuária, da hortofloricultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial»; e os «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

Abrangidos pelo «regime especial de segurança social das actividades agrícolas» ficaram, nos termos do artigo 8.º do diploma, «os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas e que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral»; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo, pode notar-se que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas – para além do que consta do já transcrito artigo 3.º –, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2.º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e a pecuária, bem como «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da hortofloricultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial».

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o n.º 19/85.

3.4. Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social

cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a acreditar na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei n.º 81/85 se afirmava de «natureza residual», e no respectivo artigo 2.º n.º 2 se dizia ser de «natureza transitória», incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a «sectores economicamente mais débeis» «uma brusca subida dos encargos sociais», contrapartida necessária da «elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito», o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitória, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%), e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5.º fixa-se o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6.º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da hortofloricultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa global é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a «trabalhadores que exerçam actividades agrícolas», ou a «trabalhadores agrícolas», encontrando-se, no artigo 6.º, referência «aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas». As respectivas entidades empregadoras são designadas por «entidades patronais» tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei n.º 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma «será objecto de regulamentação por decreto regulamentar».

3.5. Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o n.º 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à da lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido no exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa – ao tempo, artigo 202.º – permite ao Governo, no exercício da função administrativa, «fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis». Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é

de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de «regime geral» e «regime especial», «regime geral dos trabalhadores por conta de outrem», e de «trabalhadores por conta de outrem».

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

3.6. Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava «alguns pontos de dúvida que importa clarificar», um deles respeitante «ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola». E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de «explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresas».

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que «no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram» aquelas empresas, assim se «ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Sector primário que, recorde-se, é o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam – designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores – que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concernente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem

a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

3.7. Defende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da «natureza e dimensão da exploração agrícola» em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confinar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades suas empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código de Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º nº 2 da Constituição.

3.8. Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei nº 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6 do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/88 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei nº 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles — os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas.

E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas — só para efeitos do diploma, claro...

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do *Diário da República*, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Ao definir, restritivamente, o conceito de «explorações agrícolas», introduziu nela uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação.

Conforme se viu, o decreto-lei nº 401/86, de acordo com o seu artigo 1º, ocupa-se «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», que o artigo 2º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da hortofloricultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial». Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar nº 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. A contrario, dir-se-á, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei nº 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacial idade ou secundar idade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar taxas contributivas transitórias inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma. Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar nº 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um nº 2 ao artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5º e 6º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado.”

4. Termos em que se acorda em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e, julgando procedente a impugnação, anular o acto tributário impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2005. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 16 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Execução fiscal. Graduação de créditos de créditos. Créditos da segurança social. créditos garantidos.*

### Sumário:

*Os créditos da segurança social, a pagar pelo produto dos bens imóveis, preferem aos créditos garantidos por penhora.*

Processo n.º 1253/04-30.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrido: Acácio Ferreira e outros.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Fonseca Limão.

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

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença, a fls 846 e seguintes, do Mº Juiz do T. T. de 1ª Instância do Porto, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo do seguinte teor:

“1 - As contribuições à Segurança Social gozam de privilégio creditório previsto no art.º 11º do Decreto-Lei nº 103/80 de 9 de Maio, que preceitua: Os créditos pelas contribuições, independentemente da data da sua constituição, e os respectivos juros de mora gozam de privilégio imobiliário sobre os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no art.º 748º do Código Civil.

2 - A essência do privilégio creditório, consiste, nos termos do art.º 733º do Código Civil na “faculdade que a Lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros”.

3 - De acordo com o art. 822º do Código Civil, a preferência dos credores exequentes garantidos com penhora cede perante os casos especialmente previstos na Lei.

4 - A douta sentença recorrida não atendeu na graduação dos créditos dos bens imóveis, e no que respeita às dívidas à Segurança Social que catalogou em 5º lugar como créditos exequendos garantidos por penhora de 11/1/2000”, à prioridade resultante do privilégio de que gozam, ser um dos casos especialmente previstos na Lei o dever ser graduado logo após os créditos referidos no art. 748º do CC.

5 - E ainda a douta sentença sob recurso, ao graduar os créditos exequendos, não procedeu, como devia, à graduação dos juros de mora respeitante aos mesmos créditos, ocorrendo por isso a nulidade prevista no art. 125º do C.P.P.T.

6- Mostram-se assim violadas, relativamente à graduação de créditos, as disposições contidas nos art.ºs.733º, 748º e 822º do C.C. e art. 11º do D.L. nº 103/80, de 9/Maio e quanto à não graduação expressa dos juros de mora, as disposições conjugadas dos art. 822º nº 1 do C.C., 8º do D.L. 73/99 de 16/03 e 40º nº 4 da L.G.T.

Não foram apresentadas contra alegações.

O Exmº Magistrado do Mº. Pº., junto deste S.T.A., foi de parecer que não é nula, por omissão de pronúncia, a sentença recorrida e que o recurso merece provimento, porquanto “os créditos que apenas estejam garantidos pela penhora cedem, na graduação, perante os da Segurança Social, por este beneficiarem de privilégio creditório”.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Vejamos, antes de mais, se a peça recorrida enferma da alegada nulidade, por omissão de pronúncia quanto aos juros de mora relativos aos créditos exequendos.

Das certidões da dívida que deram início aos autos de execução fiscal, de que os presentes são apenso, consta que as quantias exequendas reportam-se a dívidas à Segurança Social, sobre as quais “acresce o juro de mora vencido por cada mês ou fracção e o juro de mora vincendo calculado até à data do efectivo pagamento”.

Significa isto que os créditos exequendos são constituídos não só pelas dívidas à Segurança Social como também pelos respectivos juros de mora.

De concluir é, pois, que, quando a sentença recorrida procedeu à graduação dos créditos exequendos, tudo se passa como se graduasse as dívidas e respectivos juros de mora.

É, de resto, o que resulta da sentença recorrida pois nela se afirma “que os créditos exequendos respeitam a dívidas de contribuições para a Segurança Social e juros”...

Assim, uma vez que os juros de mora foram objecto de graduação, a par com as dívidas exequendas, forçoso é concluir que a peça recorrida não padece da nulidade que a F. P. lhe assaca (v., neste sentido, entre outros, o ac. do S.T.A. de 9/4/03, rec. 130/03-30, relatado pelo ora relator).

Posto isto apreciemos as demais conclusões do recurso.

Sustenta a F.P. que o crédito exequendo garantido por penhora de 11/1/2000, graduado em 5º. lugar, para ser pago pelo produto da venda dos bens imóveis, tem preferência sobre os demais.

Tem razão.

Na verdade, a peça recorrida, depois de graduar em 1º lugar, quanto aos bens imóveis um dos créditos exequendos, garantido por penhora registada em 27/11/94, graduou em 2º e 3º lugar créditos garantidos por penhora.

Ora, como flui do artº 822º nº 1 do C. Civil, “salvo nos casos especialmente previstos na Lei, o exequente adquire pela penhora o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior”.

Esta preferência, como daqui resulta, apenas existe nos casos em que lei especial não estabeleça outra regra de preferência.

Um desses casos, em que, a lei estabelece uma regra especial de preferência é o dos privilégios creditórios que, nos termos do art. 733º do C. C., conferem aos seus titulares o direito de serem pagos com preferência a outros.

Assim, uma vez que, face ao disposto no art. 11º do D. L. 103/80, de 9/Maio, o crédito exequendo, atrás referido e graduado em 5º lugar, goza de privilégio imobiliário, forçoso é concluir que, nas presentes circunstâncias, deve ser graduado antes dos ditos créditos garantidos por penhora, ou seja, em 1º lugar, conjuntamente com o que, também exequendo, aí foi graduado.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em graduar em 1º lugar, a par do outro crédito exequendo, o que foi objecto



do presente recurso, seguindo-se, com as devidas adaptações, a ordem estabelecida na peça recorrida, quanto aos bens imóveis e constante de fls 850.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 16 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Contribuições para a segurança social. Trabalhadores agrícolas. Limites do decreto regulamentar destinado a regulamentar um decreto-lei.*

### Sumário:

*Não pode o Governo, no uso dos poderes conferidos por um decreto-lei para o regulamentar, emitir um decreto regulamentar no qual exclui de previsão contida no articulado desse decreto-lei determinados sujeitos, submetendo-os, por esta via, a taxas contributivas diversas das consagradas no diploma legal.*

Processo n.º 1278/04-30.

Recorrente: Forrester & C.ª, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. **FORRESTER & C.ª, S.A.**, com sede em Vila Nova de Gaia, recorre da sentença do Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real que julgou improcedente a sua impugnação judicial da liquidação de contribuições a favor da Segurança Social.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 401/86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112.º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115.º da Constituição).

3ª A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n.º 2 do artigo 4.º é válido.

## 5ª O Supremo Tribunal Administrativo, por douto acórdão de 16 de Junho de 2004, já veio, noutro processo reconhecer que a razão está com a ora recorrente (Proc. 297/04 - 2ª Secção).

Nestes termos e nos demais que serão superiormente supridos, deve ser revogada, por erro de julgamento, a douta sentença de que agora se recorre, sendo julgada procedente a impugnação «*sub judice*».

1.2. A Fazenda Pública não contra-alega.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece parcial provimento, tal como o obtiveram dois anteriores, em que se suscitava «questão jurídica idêntica (...), com formulação de idênticas conclusões»

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

2. A sentença recorrida estabeleceu a factualidade seguinte:

«1. Em 15 de Janeiro de 1998 a Impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 1.408,77 Euros (Esc. 286.392\$00), referente ao mês de Dezembro de 1997, aplicando a taxa social única – documento de fls. 15.

2. A Impugnação foi deduzida em 17-04-1998 – fls. 1.

3. A liquidação foi efectuada pela Impugnante na sequência de instruções expressas prestadas pelos Serviços da Segurança Social – documentos juntos pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social».

3.1. Nota o Exm.º Procurador-Geral Adjunto que há já decisões do Tribunal em casos idênticos, alguns deles, aliás, relativos à mesma recorrente, decidindo, todos, pelo provimento de recursos em que a mesma é a questão suscitada.

Assim é, na verdade.

Trata-se dos acórdãos de 16 de Junho de 2004, no recurso n.º 297/04, 13 de Outubro de 2004, nos recursos n.ºs. 311/04, 332/04 e 374/04, 15 de Dezembro de 2004, nos recursos n.ºs. 313/04 e 375/04, 12 de Janeiro de 2005, no recurso n.º 1062/04, 19 de Janeiro de 2005, nos recursos n.ºs 1061/04 e 1064/04, 26 de Janeiro de 2005, nos recursos n.ºs 1063/04, 1066/04, 1068/04, e 1069/04, 2 de Fevereiro de 2005, no recurso n.º. 1367/04 e 9 de Fevereiro de 2005, nos recursos n.ºs 1282/04, 1284/04, 1285/04 e 1362/04.

Não vêm invocados, ainda desta feita, argumentos que nos levem a alterar a orientação seguida, pelo que se reproduz aqui, com as adaptações imprescindíveis, o primeiro dos apontados acórdãos, relatado pelo também agora relator.

3.2. A invocação do vício de forma por falta de fundamentação, em que a impugnante fez assentar a sua pretensão de anulação da liquidação, foi abandonada na presente fase, de recurso jurisdicional, vindo a sentença questionada, apenas, no que concerne ao julgamento feito sobre o vício de violação de lei imputado ao acto de liquidação.

Tal vício radica nas alegadas ilegalidade e inconstitucionalidade do n.º 2 do artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, introduzido pelo decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, por violação do artigo 5.º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e 115.º n.º 5 da Constituição (actualmente, 112.º n.º 6).

Conforme se afirma na sentença recorrida, «defende a impugnante que a alteração do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86 dada pelo Decreto Regulamentar n.º 9/98, de 3 de Março, viola o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, face à definição restritiva do conceito de **exploração agrícola**».

A questão que está em causa na presente impugnação judicial é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da impugnante, ora recorrente. A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75%, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador. Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro.

3.3. O decreto-lei n.º 81/85, de 28 de Março (que o decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro viria a referir, sem o revogar), pretendeu definir «o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária», tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo «Diário da República».

Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial de segurança social «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial apenas, «a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos». Quanto aos «trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele [regime geral] são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular» (do preâmbulo do diploma).

Assim é que o artigo 3.º, conjugado com o artigo 2.º n.º 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral «os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola»; os «que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas»; os «que exerçam profissão comum a outras actividades económicas»; os que prestem serviço às empresas» «que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial»; e os «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

Abrangidos pelo «regime especial de segurança social das actividades agrícolas» ficaram, nos termos do artigo 8.º do diploma, «os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas e que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral»; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por

se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo se pode notar que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas – para além do que consta do já transcrito artigo 3.º –, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2.º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e a pecuária, bem como «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial».

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o n.º 19/85.

3.4. Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a fazer fé na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei n.º 81/85 se afirmava de «natureza residual», e no respectivo artigo 2.º n.º 2 se dizia ser de «natureza transitória», incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a «sectores economicamente mais débeis» «uma brusca subida dos encargos sociais», contrapartida necessária da «elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito», o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitoriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%); e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5.º fixa-se o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6.º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa global é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a «trabalhadores que exerçam actividades agrícolas», ou a «trabalhadores agrícolas», encontrando-se, no artigo 6.º, referência «aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas». As respectivas entidades empregadoras são

designadas por «entidades patronais» tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei n.º 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma «será objecto de regulamentação por decreto regulamentar».

3.5. Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o n.º 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à da lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido no exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa – ao tempo, artigo 202º – permite ao Governo, no exercício da função administrativa, «fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis». Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei n.º 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar n.º 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei n.º 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de «regime geral» e «regime especial», «regime geral dos trabalhadores por conta de outrem», e de «trabalhadores por conta de outrem».

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

3.6. Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava «alguns pontos de dúvida que importa clarificar», um deles respeitante «ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola». E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o n.º 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei n.º 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar n.º 75/86.

No artigo 4º n.º 2 do decreto regulamentar n.º 9/88 exclui-se da noção de «explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresas».

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que «no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as

finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram» aquelas empresas, assim se «ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Sector primário que, recorde-se, é o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam – designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores – que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concernente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar n.º 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

3.7. Entende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º n.º 2 do decreto-lei n.º 401/86. Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da «natureza e dimensão da exploração agrícola» em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confinar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades suas empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a cuidar de minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar n.º 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei n.º 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º n.º 2 do decreto regulamentar n.º 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, e o artigo 5º n.º 2 do decreto-lei n.º 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código de Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º n.º 2 da Constituição.

3.8. Não sufragamos o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei n.º 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral

– se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6 do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/98 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei nº 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitas uma parte deles – os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: para efeitos do diploma, não se consideram explorações agrícolas... determinadas explorações agrícolas.

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do *Diário da República*, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Definindo, restritivamente, o conceito de «explorações agrícolas», introduziu uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação.

Conforme se viu, o decreto-lei nº 401/86, de acordo com o seu artigo 1º, ocupa-se «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», que o artigo 2º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial». Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar nº 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. *A contrario*, dir-se-á, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei nº 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacialidade ou secundaridade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar taxas contributivas transitórias inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma.

Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar nº 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um nº 2 ao artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5º e 6º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se

quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando procedente a impugnação, e anular o acto tributário de liquidação, por ilegal, ao aplicar taxas superiores às previstas nos artigos 5º e 6º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 16 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Contribuições à segurança social. Trabalhadores agrícolas por conta de outrem. Decreto-Lei n.º 401/86. Decretos Regulamentares n.ºs 75/86 e 9/88. Explorações agrícolas.*

### Sumário:

*O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, aditado pelo artigo único do Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal por emitido ao abrigo e como regulamento de execução do Decreto-Lei n.º 401/86, extrapolar, contrariando a sua normação, excluindo da previsão neste contida determinados trabalhadores agrícolas por conta de outrem, através da exclusão de certas explorações agrícolas, sujeitando-os, por tal via, a um regime contributivo para a segurança social, diverso e mais oneroso do que o previsto naquele diploma legislativo.*

Processo n.º 1288/04-30.

Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por A. A. FERREIRA, S. A., da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, de 15/09/2004, que julgou improcedente a impugnação judicial, por aquela deduzida, contra a liquidação de contribuições para a Segurança Social, no montante de 865.598\$00 (€4.3 17,58).

Fundamentou-se a decisão, no que ora interessa, em que o art. 4º, n.º 2 do Decreto-Regulamentar n.º 9/88, de 03 de Março, não padece de ilegalidade pois não viola o art. 5º, n.º 2 do D.L. n.º 401/86, de 02 de Dezembro uma vez que, não definindo este o que deva entender-se por

«explorações agrícolas», veio apenas precisar, pela negativa, o respectivo conceito, tratando-se «claramente de norma interpretativa que tem como pressuposto uma incerteza sobre o significado do preceito interpretado ou a possibilidade de interpretações múltiplas que se pretendem uniformizar», conforme resulta do seu preâmbulo donde, aliás, constam as normas habilitantes.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1ª O n.º 2 do artigo 4º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 401 /86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115º da Constituição).

3ª A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n.º 2 do artigo 4º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto – Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a Segurança Social baseado nesse n.º 2 do artigo 4º é válido.

5ª O Supremo Tribunal Administrativo, por douto Acórdão de 16 de Junho de 2004, já veio, noutro processo, reconhecer que a razão está com a ora Recorrente (Proc. 297/04 – 2ª Secção).

Nestes termos e nos demais que serão superiormente supridos, deve ser revogada, por erro de julgamento, a douta sentença de que agora se recorre, sendo julgada procedente a impugnação sub judice.»

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, conforme jurisprudência do STA, que cita, já que:

«- o artigo único do Decreto-Regulamentar n.º 9/88, de 03 de Março aditou um n.º 2 ao art. 4º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, excluindo da noção de “explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas”

- este aditamento contraria as disposições dos arts. 5º e 6º do D.L. n.º 401/86, de 02 de Dezembro, onde se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, ao excluir daquele regime algumas entidades patronais e respectivos trabalhadores (empresas do sector secundário, cuja actividade agrícola desenvolvida visa a produção de matérias-primas para utilização em indústrias transformadoras) sujeitando-os a taxas contributivas diversas e mais gravosas.»

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1. Em 15 de Janeiro de 1998, a impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 4.317,58 Euros (Esc. 865.598\$00), referente ao mês de Dezembro de 1997, aplicando a taxa social única: 34,75% - documento de fls. 15

2. A impugnação foi deduzida em 16/04/1998 – fls. 1.»

Vejamos, pois:

O D.L. n.º 401/86, de 02 de Dezembro, procurou, como é intenção confessada no seu preâmbulo, acelerar o processo de integração dos

trabalhadores agrícolas no regime geral da Segurança Social, integração já presente, como processo gradual, na Lei n.º 24/84, de 14 de Agosto que definiu os princípios fundamentais da Segurança Social, e no D.L. n.º 81/85, de 28 de Março.

Para o efeito, o art. 5º daquele primeiro diploma legal, estabeleceu o «regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem» – de 29%, correspondendo 21% às entidades patronais e 8% aos trabalhadores (n.º 1) –, considerando – n.º 2 – como tal os referidos nas al. a) e e) do art. 3º do D.L. n.º 81/85 e respectivas entidades patronais.

Tais alíneas abrangem os trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola - al. a) - e os que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes - al. e) -, todos «ao serviço da exploração agrícola» - corpo do artigo.

Por sua vez, o seu art. 12º estabelece que o diploma, entrado em vigor em 01/01/1987, seria objecto de regulamentação por Decreto – Regulamentar.

O que veio a acontecer com o Decreto - Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro.

Trata-se, assim, de um regulamento de execução, consequentemente acessório e executivo da lei, que, pois, não só a não pode contrariar, como tem de se limitar a dar-lhe execução.

Tal diploma foi alterado pelo Decreto – Regulamentar n.º 9/88, de 03 de Março, que, não podendo deixar de ter idêntica natureza, procurou clarificar «alguns pontos de dúvida», «para permitir uma actuação uniforme e consentânea com os princípios subjacentes àquele diploma», nomeadamente o «enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola...».

Efectivamente, o D.L. n.º 401/86, adoptou medidas tendentes a atenuar perturbações plausíveis relativamente a «sectores economicamente mais débeis» como «uma brusca subida dos encargos sociais».

Cautelas que não teriam razão de ser quanto àquelas indústrias transformadoras e respectivos trabalhadores, que «ultrapassam o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Assim, o artigo único do Decreto-Regulamentar n.º 9/88 alterou o art. 4º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86 aditando - lhe n.º 2 que passou a estabelecer não se considerarem «explorações agrícolas» «as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas».

De modo que a questão dos autos é a de saber se tal normativo regulamentar contraria o disposto, e atrás referido, no art. 5º n.º 2 do D.L. n.º 401/86.

Como se viu, os arts. 5º e 6º do D.L. n.º 401/86 definem directa e explicitamente os regimes contributivos para a Segurança Social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, não deixando lugar, no ponto, a qualquer regulamentação.

Mas, assim sendo, o Decreto-Regulamentar n.º 9/88 veio efectivamente alterar o regime contributivo ali expresso.

Pois, deixando de considerar como explorações agrícolas as constantes daquele art. 4º, n.º 2, os seus trabalhadores deixaram consequentemente de poder ser considerados trabalhadores agrícolas, nos termos do dito art. 5º, alterando-se, pois, o respectivo regime contributivo resultante deste normativo.

O que estava vedado ao diploma regulamentar quer porque o ponto não necessitava de regulamentação, antes sendo o decreto-lei exaustivo na matéria quer porque não pode emitir norma para além do mesmo mas, apenas, proceder à sua execução.

Como se refere no Ac'd deste STA de 16/06/2004 rec. 297/04:

«O certo é que o diploma legal aqui regulamentado (dito D.L. n.º 401/86) não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir neste domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos, uma parte deles - os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos das empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso, mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas – só para efeitos do diploma, claro...».

Assim e ao contrário do constante no despacho n.º 84/SESS/89, de 22/08/1989, in D.R., II Série, de 14 de Julho seguinte, o Decreto-Regulamentar não se limitou a interpretar a lei; antes efectuou norma ex novo: «ao definir, restritivamente, o conceito de explorações agrícolas», introduziu nela uma nova configuração que o texto do Decreto-Lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação» – cfr. acórdão citado.

O D.L. n.º 401/86 – arts. 1º e 2º - abrange todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

Pelo que a ressalva do diploma regulamentar só podia constar do Decreto-Lei ou de outro diploma de norma equivalente.

Dir-se-á, todavia, que o texto do Decreto-Lei, ao não incluir a norma regulamentar, estará, ainda assim, a concretizar o dito propósito expresso no diploma e referido: «diminuir o impacte causado a um sector economicamente débil, pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente».

É que, fixando o D.L. n.º 401/86, como se disse, o regime contributivo de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem e todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção ou exclusão assente no destino dado à produção, na respectiva intenção ou no carácter primário ou secundário da exploração agrícola enquanto actividade empresarial, terá entendido que o regime contributivo mais favorável devia beneficiar todos aqueles trabalhadores e entidades patronais, ainda que a respectiva

exploração agrícola não constituísse a sua actividade principal, assim concretizando o princípio expresso no preâmbulo do diploma.

É, pois, ilegal o artigo único do Decreto-Regulamentar n.º 9/88 na parte em que aditou o n.º 2 do art. 4.º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, em desconformidade com o disposto nos arts. 5.º e 6.º do D.L. n.º 401/86, o que torna ilegal, por violação de lei, o acto de liquidação impugnado.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência uniforme do STA: cfr., por todos, o cit. Ac.º de 16/06/2004 (que, aliás, aqui se seguiu de perto), de 13/10/2004 recs. 332/04, 311/04 e 374/04 e de 15/12/2004 rec. 0313/04.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e, julgando-se procedente a impugnação judicial, anula-se a liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 16 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Cobrança coerciva de taxas lançadas pelo município relativas aos anos de 1993 a 1997. Reversão contra responsável subsidiário. Lei geral tributária.*

### Sumário:

- I — *A lei que rege a responsabilidade subsidiária dos gerentes por dívidas da sociedade sua gerida é a vigente no momento do nascimento da dívida.*
- II — *Não consagrando o Código de Processo Tributário essa responsabilidade senão por dívidas de contribuições e impostos, não podem ser responsabilizados subsidiariamente por taxas lançadas por um município, relativas aos anos de 1993 a 1997, em que vigorava esse diploma, os gerentes da sociedade devedora.*
- III — *A subsistência da obrigação da sociedade, na falta de pagamento da dívida, aquando da entrada em vigor da lei geral tributária, não tem qualquer consequência no âmbito da responsabilidade subsidiária.*

Processo n.º 1340/04.

Recorrente: município de Almada.

Recorrido: BORDADÁGUA, L.<sup>da</sup>

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. A **PRESIDENTE DA CÂMARA MUNICIPAL DE ALMADA**, em representação do respectivo município, recorre da sentença do

Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou procedente a oposição deduzida por **RUIDA SILVA BORDADÁGUA** e **ADOSINDA MENDES CARDOSO E SILVA**, residentes em Foros de Amora, Seixal, à execução fiscal que contra si revertera, enquanto responsáveis subsidiários, depois de inicialmente instaurada contra BORDADÁGUA, LDA., com sede em Corroios, Seixal, para cobrança de dívida de «taxas de conservação da rede de saneamento, encargos de urbanização e taxas de ligação», liquidada pela Câmara Municipal de Almada.

Formula as seguintes conclusões:

«A)

A Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, revogou expressamente a norma prevista no artigo 13.º do Código de Processo Tributário (CPT);

B)

O Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aprovado pelo Decreto – Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, após a entrada em vigor da Lei 15/2001, de 05 de Julho, revogou integralmente o CPT, bem como toda a legislação contrária ao mesmo e passou a aplicar-se a todos os processo de execução fiscal;

C)

Manteve todavia em vigor determinadas disposições legais que expressamente enunciou, não sendo nenhuma delas o artigo 13.º do CPT, nem tal poderia acontecer uma vez que aquela norma já se encontrava revogada pelo Decreto – Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro;

D)

Por todo o exposto, só poderia ser aplicado ao caso concreto o regime previsto na LGT e os executados por reversão não poderiam deixar de ser citados nos termos do artigo 23.º daquele diploma;

E)

Os pressupostos em que assenta a responsabilidade dos devedores subsidiários apontam para que os gerentes são responsáveis pelas dívidas nascidas e não pagas no período da sua gerência;

F)

As dívidas objecto do caso em apreço foram lançadas na vigência do CPT, mas não foram pagas, nem durante o período em que este esteve em vigor, nem posteriormente, já na vigência do CPPT e da LGT, pelo que a obrigação de pagamento se mantém;

G)

Pelo que, à situação sub judice não poderia ser aplicado regime diverso do previsto nos artigos 23.º e 24.º da LGT;

H)

A obrigação tributária nasce para o devedor principal no momento da constituição do facto tributário;

I)

Porém, os responsáveis subsidiários nos casos de reversão da execução, só se constituem devedores em momento posterior – após a reversão;

J)

É após a reversão da execução fiscal que a obrigação de pagamento surge na esfera jurídica dos devedores subsidiários e é nesse momento que aos mesmos são facultadas todas as prerrogativas legais, como se fosse naquele momento que nasceu a obrigação tributária;

K)

Existem dois momentos distintos e em cada um deles, a responsabilidade pelo pagamento recai sobre sujeitos diferentes, surgindo essa responsabilidade, na esfera jurídica de cada um, em espaços temporais diversos;

L)

Surgindo tal obrigação na esfera jurídica dos responsáveis subsidiários já na vigência da LGT e do CPPT, só poderia ser aplicado ao caso concreto, o regime previsto nos artigos 23º e 24º da LGT.

Normas violadas

Artigos 23º e 24º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei 398/98, de 17 de Dezembro.

Termos em que deve a sentença proferida pelo TAF de Almada ser revogada e substituída por outra a ser proferida pelo STA, julgando-se a oposição não procedente pelos motivos expostos».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto é de parecer que o recurso merece provimento, pois segundo o regime aplicável, do Código de Processo Tributário (CPT), estavam excluídos da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes das sociedades as taxas municipais e encargos de urbanização.

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

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

«1º

No gabinete de execuções fiscais da C. M. de Almada foi instaurada execução contra Bordadágua, lda., para efeitos da cobrança de €21.776,10 relativos a taxas de ligação à rede de saneamento, taxas de conservação da rede e encargos de urbanização, respeitantes aos anos de 1993 a 1997.

2º

Por despacho de 9/12/2002 foi a execução revertida contra os aqui oponentes».

3.1. A sentença recorrida julgou procedente a oposição deduzida pelos ora recorridos na consideração de que procedia a arguida ilegitimidade substantiva dos então oponentes, por não resultar a dívida exequenda

de impostos ou contribuições; assim, face ao disposto no artigo 13º do Código de Processo Tributário (CPT), que é a norma aplicável, por a dívida ter nascido na sua vigência, a reversão ordenada contra os oponentes era ilegal.

É contra o assim decidido que se insurge o recorrente, defendendo, em súmula, que a reversão, contra os responsáveis subsidiários, da execução fiscal instaurada para cobrança de dívida que não tenha origem em contribuições ou impostos, é admitida pela lei, nos termos dos artigos 23º e 24º da Lei Geral Tributária, aplicável ao caso, por a dívida, embora nascida antes da vigência desta lei, subsistir aquando da sua entrada em vigor, não podendo a reversão ser determinada nos seus termos, e não nos do artigo 13º do CPT, já revogado pelo decreto-lei nº 398/98, de 17 de Dezembro.

Esta a questão de que nos devemos ocupar.

3.2. No regime do Código de Processo das Contribuições e Impostos consagrava-se a responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes das sociedades «por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado» «liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada» – cfr. o artigo 16º do Código.

Mas o CPT, cujo artigo 13º corresponde àquele artigo 16º, faz uma clara restrição ao anterior regime substantivo, estabelecendo a responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores no que respeita, apenas, às dívidas provenientes de «contribuições e impostos».

Não obstante, continuam a ser cobradas mediante execução fiscal, quer os reembolsos e reposições, quer outras dívidas equiparadas por lei aos créditos do Estado, quer receitas parafiscais, como estabelece o artigo 233º do CPT.

O nº 1 do artigo 239º do CPT confere legitimidade passiva na execução fiscal aos «devedores originários e seus sucessores dos impostos e demais dívidas referidas no artigo 233º», não abrangendo, pois, os responsáveis subsidiários, dos quais se ocupa o nº 2. Estabelecem-se aí as circunstâncias cuja verificação se impõe para o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários.

O artigo 24º da Lei Geral Tributária (LGT), entretanto entrada em vigor, mantém a limitação da responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores às «dívidas tributárias».

Ora, perante o conjunto normativo a que nos referimos e que, no CPT, trata da responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores das sociedades, e das condições da sua chamada à execução fiscal, fica claro que, no nosso caso, não está consagrada essa responsabilidade, no que concerne aos recorridos, posto que a dívida em execução não respeita a contribuições e impostos.

3.3. Nem outra coisa defende o recorrente que consagra o CPT. Pretende, todavia, que o regime aplicável ao caso não é o deste Código, mas o da LGT. Isto porque o CPT foi revogado pelo diploma que aprovou o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), razão por que «só poderia ser aplicado o regime previsto na Lei Geral Tributária e os executados por reversão não poderiam deixar de ser citados nos termos do artigo 23º» desta última lei.

Mas o regime substantivo aqui aplicável é o do artigo 13º do CPT, que era a norma que, ao tempo do aparecimento da dívida, regulava a



matéria da responsabilidade dos gerentes. Como se escreveu no sumário do acórdão de 9 de Dezembro de 1998, recurso nº 22670, deste Tribunal, «as normas com base nas quais se determina a responsabilidade subsidiária, inclusivamente aquelas que determinam as condições da sua efectivação, devem considerar-se como normas de carácter substantivo, pois a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos revertidos. Por isso, se os períodos de constituição das dívidas e da sua cobrança voluntária ocorreram no domínio da vigência do C.P.C.I., é este o diploma aplicável para regular as condições da reversão contra os responsáveis subsidiários». Doutrina que, obviamente, vale, também, no caso de o diploma vigente naquele momento histórico ser o CPT, como é, aqui, o caso.

Ou seja, o regime de responsabilidade subsidiária consagrado no artigo 24.º da LGT não é aplicável a situações em que os factos geradores da responsabilidade ocorreram na vigência do CPT – contra o entendimento do recorrente.

Como também o não é o artigo 23.º do mesmo diploma, que estabelece o modo como se efectiva essa responsabilidade, e que, consequentemente, só vale relativamente a quem a lei substantiva aplicável aponte como responsável subsidiário. Lei que é, como se viu, no presente caso, o CPT.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações de recurso, devendo 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 impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 16 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Derrogação de sigilo bancário. Artigo 63.º-B da LGT. Reversão da execução fiscal.*

### Sumário:

*Não está legalmente prevista, nos termos do artigo 63.º-B da LGT (redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro), a derrogação do sigilo bancário para efeitos de recolha de elementos constantes das contas bancárias da sociedade executada, em vista da reversão da execução fiscal.*

Processo n.º 1395/04-30.

Recorrente: EPCER — Empresa de Produtos Cerâmicos, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

“EPCER - Empresa de Produtos Cerâmicos, Lda” requereu ao M.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que fosse declarada a nulidade dos actos praticados a partir da remessa dos autos a esse tribunal, que se julgasse nula a notificação que lhe foi feita em 5.4.04 e que se declarasse inválida a notificação que lhe foi feita sem ser por carta registada com aviso de recepção.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foram julgadas improcedentes as nulidades invocadas, julgando-se procedente o pedido de derrogação de sigilo bancário requerido pelo Director-Geral dos Impostos.

Inconformada com a decisão recorreu a “EPCER” para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

a) A sentença, julgando procedente o pedido de derrogação do sigilo bancário deve ser revogada, uma vez que a derrogação do sigilo bancário, no presente circunstancialismo, além de ilegal é injustificada;

b) De facto, a informação a que o senhor director-geral dos impostos pretende ter acesso não está incluída em nenhuma das hipóteses referidas no art. 78.º do regime geral das instituições de crédito e sociedades financeiras, pelo que não está sob sigilo bancário;

c) A informação a que a administração fiscal pretende ter acesso é pública, decorrente de actos exteriorizados da sociedade e é um facto sujeito a registo, não podendo a qualidade de gerente ser deduzida da mera movimentação de contas bancárias, que pode ser efectuada por quem não é gerente de direito ou de facto, mas mero procurador — art. 252.º, n.º 6, do CSC;

d) Nem, de resto, foi alegado e provado que o acesso à informação pretendida foi recusada com base no sigilo bancário;

sem prescindir,

e) O n.º 7 no artigo 63.º-b da Lei Geral Tributaria admite a derrogação do sigilo bancário de forma a abranger terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, mas sempre desde que verificados os requisitos taxativamente enumeradas nos números 1 e 2 deste preceito, atenta a remissão para o n.º 3 do referido artigo 63.º-b, que o n.º 7 contém;

f) Ora, em nenhuma das alíneas dos números 1 e 2 do referido artigo 63.º-b se admite a possibilidade de derrogação do sigilo bancário para ter acesso ao tipo de informação a que o senhor director-geral dos impostos quer ter acesso;

g) Nos termos do n.º 7 do art. 63.º-b da LGT, o acesso a informação bancária deve obedecer aos requisitos previstos no n.º 3 do mesmo artigo, entre os quais a audição prévia do contribuinte, neste caso a requerida, que não foi notificada pelo director-geral dos impostos para exercer tal direito de audição prévia, razão pela qual o pedido de derrogação está ferido de ilegalidade;

h) Razões pelas quais, além de inútil, a pretendida derrogação do sigilo é ilegal;

i) Assim não tendo sido entendido, a aliás douta decisão recorrida violou, além do mais, o disposto nos artigos 63.º-b da Lei Geral Tributaria, no artigo 146.º-c do Código do Procedimento e Processo Tributário e no art. 78.º do regime geral das instituições de crédito e sociedades financeiras.

Contra-alegou o recorrido Director-Geral dos Impostos no sentido da manutenção da decisão recorrida, tendo formulado as seguintes conclusões:

1 - Não se mostram violadas as disposições dos números 1 e 2 do art.º 63.º - B da LGT, por os respectivos pressupostos não se aplicarem à situação de derrogação de sigilo bancário relativa a terceiros, como é o caso dos gerentes nestes autos.

2 - O facto de a norma do n.º7 do art 63.º -B da LGT remeter para o n.º3 do mesmo preceito, só equivale a dizer, que de igual modo, se aplicarão, na fase administrativa, os requisitos de fundamentação do pedido de derrogação do sigilo e de audição prévia e não que se apliquem os pressupostos dos números 1 e 2 do mesmo artigo;

3 - Os pressupostos dos números 1 e 2 do art 63.º -B não se aplicam tratando-se de uma situação legal de derrogação do sigilo enquadrável no n.º7 do mesmo artigo, por se referir a terceiros em que a lei não exige um acesso directo em primeiro nível pela Administração, susceptível de recurso judicial confirmativo ou não, mas, antes, exige uma autorização legal expressa;

4 - A informação protegida pelo sigilo bancário no caso de terceiros a que se refere o n.º 7 do art.º 63.º -B da LGT não exige autorização da entidade bancária nem se retira do enquadramento legal da informação sujeita a sigilo bancário que tenha de haver uma recusa prévia da instituição bancária “em causa”, tanto mais que o pedido era dirigido ao Banco de Portugal, na sua qualidade de instituição bancária central;

5 - E certo que a gerência de uma sociedade não é normalmente dissimulada e não pode ser, correntemente, deduzida da mera movimentação de contas bancárias, salvo, quando a Administração Fiscal tem que decidir no quadro de uma reversão de execução contra gerentes pelos actos praticados no exercício de facto da gerência e dos períodos por que respondem, reversão efectuada ao abrigo do art.º 13.º do CPT, ou do art 24.º da LGT ou até do CPCI, com o seu próprio e diverso quadro de ónus de prova distinto em todas aquela normas, razão por que é necessária a obtenção de outros elementos que a gerência de direito publicamente conhecida não permite determinar, pelo que o recurso à derrogação do sigilo bancário e à informação aí albergada se tornam essenciais;

6 - O pedido de derrogação do sigilo bancário em causa tem enquadramento legal nos pressupostos contidos na previsão do artigo 78.º do DL n.º 298/92, de 31.12;

7 - A audição prévia referida no n.º 7 do art.º 63.º -B da LGT é a que se refere aos terceiros, a qual se mostra cumprida na pessoa de todos os gerentes.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por a informação bancária a que a administração tributária pretende ter acesso ser relevante para a reversão, os gerentes serem terceiros e o direito de audição ter sido exercido relativamente aos gerentes.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) — Contra a sociedade EPCER - Empresa de Produtos Cerâmicos, Lda., por impostos e contribuições para a segurança social, correm termos

no Serviço de Finanças de Oliveira do Bairro os seguintes processos de execução fiscal:

Proc. número	Ano	Dívida	Valor
100030.6/1996	1995	CRSS Aveiro	25.097,40 €
100044.6/1996	1995	CRSS Aveiro	17.372,54 €
1000466.2/2000	1996/97	IVA	49.418,85 €
1007017/2000	1996/7/8	CRSS Aveiro	199.984,84 €
100105.1/1996	1995	CRSS Aveiro	6.047,88 €
100489.1/1996	1995	CRSS Aveiro	33.332,64 €
100469.7/1997	1996/7	CRSS Aveiro	26.794,96 €

Conforme requerimento de fls. 28 e segs., que aqui se dá por inteiramente reproduzido.

B) — Todos os bens da requerida, susceptíveis de penhora, já se encontram penhorados nos processos de execução fiscal 100030.6/1996, 100044.6/1996, 100105.1/1996, 100489.1/1996 e 100469.7/1997, cfr. “Auto de Diligências” de fls. 32, que aqui se dá por inteiramente reproduzido.

C) — Da cópia da certidão de teores da matrícula de fls. 33 a 42 que aqui se dá por inteiramente reproduzida, consta com interesse para estes autos:

AP. 08/920722 - Que a gerência da requerida “pertence no máximo a três gerentes, a nomear em assembleia geral, com mandatos de 3 anos, tendo sido nomeado gerente o sócio Eduardo José Castanheira Beira” e que para obrigar a sociedade “é necessária a assinatura de 2 gerentes, sendo suficiente a assinatura de 1 gerente, enquanto não forem nomeados os outros”;

AP. 14/960315 — “Gerentes nomeados: até à eleição da gerência em assembleia geral: os sócios Jean Jacques Hubert Ange Chemin, Caroline Marie Jeannine e Eduardo José Castanheira Beira”.

AP. 08/960702 - os gerentes Jean Jacques Hubert Ange Chemin, Caroline Marie Jeannine Chemin foram suspensos e foram judicialmente nomeados gerentes Rui Jorge Fonseca Batel e Maria de Lurdes Ventura Pimenta.

AP. 03/980 107 — Cessação da funções de gerente de Eduardo José Castanheira Beira, por renúncia em, 29 de Setembro de 1997.

AP. 01/980302 — Gerente nomeado: Vítor Fernando da Cunha Simões.

AP. 01/980309 — Os gerentes Jean Jacques Hubert Ange Chemin, Caroline Marie Jeannine foram destituídos judicialmente por sentença proferida em 20 de Novembro de 1997, transitada em julgado em 19 de Dezembro de 1997.

AP. 01/981214 — Cessação de funções do gerente Vítor Fernando da Cunha Simões.

AP. 02/981214 — Cessação de funções de gerente de Rui Jorge Fonseca Batel.

D) — Em 17/10/2003 o presente pedido de derrogação do dever de sigilo bancário deu entrada no Tribunal Judicial da Comarca de Oliveira do Bairro, cfr. carimbo apostado a fls.2.

E) — Em 30/03/2004, foram estes autos remetidos a este Tribunal.

D) — A Administração Fiscal notificou os gerentes Eduardo José Castanheira Beira, Maria de Lurdes Ventura Pimenta, Rui Jorge Fonseca Batel e Vítor Fernando da Cunha Simões para o exercício do direito de audiência prévio, tendo os três primeiros apresentado resposta de fls. 52 a 66 destes autos, que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

F) — Em 12/07/2004, o Director Geral dos Impostos, ora requerente, procedeu à ratificação de todo o processado.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

A recorrente questiona a sentença recorrida por dois motivos: 1) porque entende que a derrogação do sigilo bancário em causa é ilegal e injustificada; 2) porque não foi notificada para exercer o direito de audiência.

Como se vê da sentença o pedido de acesso a informação protegida pelo sigilo bancário destinava-se à identificação e períodos por que respondiam os administradores ou gerentes cujas assinaturas obrigavam a executada perante as entidades bancárias por haver dificuldade em identificar com segurança contra quem deviam reverter os processos de execução fiscal pendentes. Tal dificuldade mostra-se explicitada no probatório da sentença com as sucessivas entradas e saídas dos gerentes e o modo como obrigavam a sociedade. Com base em tais elementos a sentença julgou o pedido procedente.

Vejamos agora se assiste razão à recorrente atentas as razões por si invocadas no recurso.

A primeira questão a apreciar é a da própria ilegalidade da derrogação do sigilo bancário.

O art. 63º-B da LGT, introduzido pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, prevê, nos seus n.ºs 1 e 2, situações em que a Administração Fiscal tem acesso a determinados documentos cobertos pelo sigilo bancário, independentemente de autorização do tribunal ou do interessado.

E o seu n.º 7 admite igual acesso quanto à “informação bancária relevante relativa a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte”, fazendo-a, porém, depender de “autorização judicial expressa, após audiência do visado, obedecendo aos requisitos previstos no n.º 3”.

Este prevê o procedimento a seguir em tal acesso.

E quando está em causa, como nos autos, o acesso à informação bancária relativa a terceiros que se encontrem naquela relação especial - sócios da sociedade contribuinte - os requisitos especificados nos n.ºs 1 e 3 continuam a ter de verificar-se em relação ao contribuinte já que é sempre a situação tributária deste, que se pretende apurar.

De outro modo, permitir-se-ia a derrogação do sigilo bancário para além dos casos previstos nos n.ºs 1 e 2, o que não é legalmente admissível, concretizando-se num alargamento da derrogação relativamente a terceiros quando a lei é, aí, até, mais exigente pois que torna a derrogação dependente de autorização judicial expressa.

Tanto mais, dado o enquadramento do sigilo bancário na reserva da intimidade da vida privada, direito fundamental constitucionalmente previsto - art. 26º da CRP.

Cfr. Ac. do TC de 3 1-05-95, Colectânea, 31º Vol., 1995, págs. 371 e segts. e do STA de 13-10-04 rec. 0950/04.

A derrogação do sigilo bancário relativamente a terceiros só é, pois, possível quando esteja em causa um contribuinte em relação ao qual se verificarem os requisitos enunciados nos n.ºs 1 e 2 do art. 63º-B.

É certo que a parte final daquele n.º 7 apenas manda obedecer aos requisitos previstos no n.º 3, omitindo qualquer referência àqueles.

Tal resulta, todavia, de ser necessário estabelecer igualmente o procedimento administrativo a seguir para o dito acesso à informação bancária de terceiros que vem a ser, afinal, o mesmo do contribuinte.

Era, pois, desnecessário, e até descabido, fazer referência aos n.ºs 1 e 2 que são referentes ao contribuinte e não a terceiros; de outro modo, estes seriam, antes, contribuintes pelo que tal derrogação estaria, então, sujeita aos respectivos requisitos.

É tanto assim é que, no tocante às “entidades que se encontrem numa relação de domínio com o contribuinte”, o n.º 6 di-las expressamente “sujeitas aos regimes de acesso à informação bancária referidos nos n.ºs 1 e 2”, o que bem se compreende atenta aquela relação de domínio - cfr. Leite de Campos e outros, LGT Anotada 2ª edição, em Adenda, pág. 24, nota 16.

Aí, são, pois, equiparados aos próprios contribuintes, como tal sendo, para o efeito, tratados.

Ora, nos autos, não se dá nota de que a recorrente esteja abrangida por qualquer dos pressupostos enunciados naqueles n.ºs 1 e 2; antes, da parte final das contra-alegações do Director-Geral dos Impostos, se conclui pela sua desnecessidade.

Nos autos, como dali também resulta claramente, a Administração Fiscal pretende o acesso a “elementos cobertos pelo sigilo bancário constantes das contas bancárias da EPCER” para efeitos de reversão da execução fiscal contra esta pendente, uma vez que tem por “essencial e necessário apurar a identificação correcta dos gerentes” que, de direito e sobretudo de facto, assumiram - e por que períodos - a respectiva gerência.

Tal hipótese não encontra, todavia, guarida naquele art. 63º-B.

Ou seja: não está legalmente prevista a derrogação do sigilo bancário para efeitos de recolha de elementos - constantes das contas bancárias da sociedade executada - em vista da reversão da execução ficai, *a se*.

Tal possibilidade seria até de constitucionalidade mais que duvidosa, por ofensiva, desde logo, do princípio da proporcionalidade, atento o predito enquadramento constitucional do sigilo bancário.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e indeferindo-se o pedido de derrogação do sigilo bancário.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2005. — Vítor Meira (relator) — Jorge de Sousa — Brandão de Pinho.

Acórdão de 16 de Fevereiro de 2005.

**Assunto:**

*Anatocismo.*

**Sumário:**

*Não dizendo os juros sobre juros respeito ao mesmo período de tempo, não há anatocismo proibido pelo artigo 560.º do Código Civil, mas juros de mora pela mora no pagamento ao Estado de uma receita que lhe era devida nos termos do artigo 1.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3, do Decreto-Lei n.º 49 168, de 5 de Agosto de 1969.*

Processo n.º 1671/03.

Recorrente: Subdirector-geral dos Impostos.

Recorrido: Resende — Actividades Turísticas, S. A.

Relator: Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

**1º Relatório.**

Com fundamento em vício de violação de lei – violação do art.º 560.º, n.º 1, do Código Civil, que proíbe o anatocismo – RESENDE – ACTIVIDADES TURÍSTICAS, SA, com sede na Rua Conde S. Salvador, 47, Matosinhos, deduziu recurso contencioso de anulação contra o despacho do Director Geral dos Impostos praticado no uso de subdelegação de poderes do Ministro das Finanças, de 3.7.98, que indeferiu o pedido de restituição de juros de mora incidentes sobre juros de mora de natureza sancionatória pelo facto de a recorrente não ter cumprido as condições sob as quais fora concedido o incentivo para a renovação da frota de veículos pela Direcção-Geral de Transportes Terrestres.

O despacho de indeferimento da reclamação diz o seguinte (fls. 20):

“Fundamentou-se tal decisão no facto de os referidos juros de mora, liquidados ao abrigo do DL 49.168, de 5.8.69, revestirem carácter meramente indemnizatório pela mora no pagamento, sendo assim de natureza diferente dos juros liquidados nos termos dos n.ºs 21 e 22 dos despachos 42/88 e 19/89 – XI MOPTC, os quais têm carácter marcadamente sancionatório, consubstanciando uma penalização pelo uso indevido dos benefícios”.

O recurso contencioso foi interposto para o Tribunal Central Administrativo, o qual, por acórdão de fls. 72 e seguintes, declarou competente o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto.

Remetido o processo à 1ª instância, por sentença de fls. 85 e seguintes o M.º Juiz de Direito anulou o acto impugnado e ordenou a restituição dos juros, por violação da norma legal invocada no recurso.

Agora quem não se conforma é a autoridade recorrida, a qual recorreu para o TCA nos termos das suas alegações de fls. 102 e seguintes, nas quais concluiu que o meio próprio para reagir contra a liquidação de juros de mora não é o recurso contencioso, mas a impugnação judicial. Por outro lado, o acto recorrido é irrecorrível por se ter constituído caso resolvido ou caso decidido, pois a recorrente não usou a impugnação judicial na altura própria. Por outro lado, o art.º 560.º do CC aplica-se às dívidas de direito privado e não às dívidas de direito público. Os juros em causa integram-se, com o montante correspondente à restituição do benefício auferido, na obrigação principal, com todas as garantias aplicáveis à mesma.

A RESENDE contra-alegou a fls. 117 e seguintes, sustentando a sentença recorrida.

Pelo facto de o recurso versar matéria exclusivamente de direito, o TCA, por acórdão de fls. 131 e seguintes, declarou-se incompetente em razão da hierarquia.

Remetido o processo a este STA, o M.º P.º emitiu duto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso, pois a recorrente tinha o dever legal, para se defender, de utilizar as vias próprias, exclusivas e imperativas, que eram a reclamação graciosa, a impugnação judicial ou o pedido de revisão.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, começando pelas questões prévias postas no recurso da autoridade recorrida.

**2º Fundamentos**

São os seguintes os factos dados como provados pela 1ª instância:

a) Por não ter cumprido as condições sob as quais lhe fora concedido o incentivo para a renovação da sua frota de veículos, foi comunicado à recorrente (ora recorrida) por ofício de 24.3.94 e 26.5.94 que lhe seria emitida uma guia de reposição no valor de 77.205.578\$00, sendo 39.456.000\$00 referentes a verbas recebidas e 37.749.578\$00 relativas a juros calculados, tudo de acordo com os documentos juntos ao processo instrutor;

b) Pela 1ª Repartição de Finanças de Matosinhos foi emitida a guia pagamento, onde se apura o valor de 90.764.568400, sendo 39.456.000\$00 de reposições não abatidas nos pagamentos, 37.749.578\$00 de juros, 3.220.515\$00 e 1.073.505\$00 de taxa de justiça, 300\$00 de papel e portes de correio e 9.264.670\$00 de juros de mora;

c) Em 30.5.95 a recorrente pagou a quantia referida na alínea anterior;

d) Em 3.4.96 a recorrente requereu ao Ministro das Finanças que lhe fossem restituídos os juros de mora pagos e liquidados sobre os juros exequendos;

e) Esse requerimento foi indeferido pelo acto recorrido.

Como resulta deste probatório, a RESENDE pagou a quantia, pelo total, em 30.5.95, mas o seu requerimento ao Ministro das Finanças apenas foi apresentado em 3.4.96. Por sua vez, o recurso contencioso deu entrada em 22.9.98.

Sustenta a recorrente autoridade fiscal que o recurso contencioso não é o meio próprio para reagir contra a liquidação de juros de mora, pois esse meio ou é a reclamação graciosa ou a impugnação judicial. Não tendo a RESENDE usado qualquer desses meios, a liquidação passou a caso decidido ou caso resolvido, não podendo ser contenciosamente sindicado por efeito de um requerimento anómalo de restituição dos juros de mora.

O M.º P.º tem a mesma posição.

Vejamos:

A RESENDE PAGOU os juros de mora em 30.5.95.

Se não concordasse com essa liquidação, tinha o prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário para deduzir impugnação judicial (art.º 123.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário, então em vigor).

Mas a RESENDE deixou passar esse prazo para deduzir impugnação judicial.

Se não quisesse seguir a via judicial, a RESENDE podia seguir a via administrativa mediante uma reclamação graciosa no prazo de 90 dias (art.º 97.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário). Também não utilizou este meio dentro do prazo legal.

Sucede que a contribuinte ainda tinha à sua disposição outro meio de defesa. Com efeito, nos termos do art.º 93.º do CPT, então em vigor, o acto tributário podia ser objecto de revisão oficiosa pela entidade que o praticou, por sua iniciativa ou por ordem do superior hierárquico, com fundamento no errado apuramento da situação tributária do interessado. E, nos termos do art.º 94.º, n.º 1, al. b) do mesmo CPT, a Administração tinha o prazo de cinco anos para proceder a essa revisão.

Ora, se a Administração tinha cinco anos para proceder à revisão do acto tributário a favor do contribuinte, nada impedia que fosse este a sugerir à Administração essa revisão, fazendo um requerimento a pedir a restituição do imposto pago por erro imputável aos serviços.

Foi o que a RESENDE fez no requerimento dirigido ao Ministro das Finanças, e que se encontra no processo instrutor com data de 20 de Março de 1996.

Esta interpretação dos art.ºs 93.º e 94.º do CPT foi, depois, aclarada e confirmada pelo art.º 78.º, n.º 6, da Lei Geral Tributária, que passou a n.º 7 com a Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro. Assim, em 1996 o contribuinte bem podia sugerir à Administração que usasse os seus poderes de revisão oficiosa dos actos tributários que enfermassem de erro imputável aos serviços.

E então, tal como hoje, o indeferimento desses pedidos ou sugestões era passível de recurso contencioso para os tribunais.

Assim, bem andou a RESENDE em interpor um recurso contencioso contra o despacho que lhe indeferiu o pedido de restituição de juros de mora incidentes sobre juros de mora de natureza sancionatória.

Como resulta da douta sentença recorrida, o M.º Juiz a quo entendeu anular o acto impugnado pelo facto de o anatocismo (juros sobre juros) ser proibido pelo art.º 560.º do Código Civil, e não se estar em face de qualquer das três excepções em que esses juros sobre juros são permitidos. Por outro lado, entendeu o M.º Juiz de 1ª instância que nada na lei autoriza a liquidação e cobrança de juros com carácter sancionatório e indemnizatório.

Entende a recorrente que o art.º 560.º do CC não se aplica às relações jurídicas tributárias, mas apenas às relações jurídicas de direito privado.

Ora, sempre se aceitou que o direito tributário é regido pelas leis tributárias e, supletivamente, pelo direito civil, que é o direito comum. Isso está hoje claramente consagrado no art.º 2.º, al. d) da Lei Geral Tributária, que manda aplicar o Código Civil como legislação complementar do direito dos impostos. Não pode ser de outro modo, pois o direito fiscal é um direito de sobreposição que tem sempre de fazer apelo a outros ramos do direito na falta de disposições fiscais especiais.

Sucede que há disposições fiscais especiais que levam a considerar válidas as liquidações que foram feitas.

Vejam os.

Como resulta das certidões de dívidas de fls. 22 e 23, foram liquidadas à recorrente (do recurso contencioso) as seguintes verbas:

Sanção (restituição do benefício auferido) ...39.456.000\$00 +  
 Juros de mora sobre essa sanção  
 Juros acrescidos sobre a sanção anterior .....37.749.578\$00 +

Juros de mora sobre os juros acrescidos.

Tanto a sanção (ou restituição dos benefícios auferidos) como os juros acrescidos a essa sanção resultam dos n.ºs 21 e 22 dos Despachos MOPTC 42/88-XI e 19/89-XI, publicados na II Série do DR de 26.7.88 e 8.6.89, respectivamente.

Por sua vez, os juros de mora de 4% resultam de a RESENDE “não ter efectuado voluntariamente o pagamento em causa no decurso do prazo constante da notificação para o efeito elaborada de conformidade com o art.º 110.º do D.L. 154/91 de 25/04”, como se refere nas duas certidões de dívida.

Esses juros de mora por falta de pagamento depois do prazo pagamento voluntário fundam-se no disposto no art.º 1.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 49 168, de 5 de Agosto de 1969.

Com efeito, o art.º 1.º, al. a), desse diploma diz que estão sujeitas a juros de mora as dívidas ao Estado provenientes de rendimentos diferentes de impostos, taxas ou contribuições.

O conceito de rendimento, utilizado nesta norma, tem um sentido amplo de qualquer importância que seja de considerar receita do Estado. Não tem o sentido restrito que lhe deu a RESENDE. Se dentro de certo prazo certa receita tem de dar entrada nos cofres do Estado e não dá, então o Estado passa a estar prejudicado e o particular, obrigado ao seu pagamento, passa a estar beneficiado. Segundo a regra de direito neminem laedere, o Estado não pode ficar prejudicado pela falta de pagamento voluntário dentro do prazo que a lei estabelece.

Ora, os juros de mora visam, precisamente, compensar o Estado pelo período em que esteve sem a verba a que tem direito.

Como estão sujeitos a juros de mora tanto a importância do benefício a restituir como os juros “acrescidos” – para utilizar a expressão dos Despachos – a autoridade fiscal fez uma liquidação única de juros de mora – 9.264.670\$00 – como se vê de fls. 27. De facto, se sobre ambas as verbas – 39.456.000\$00 e 37.749.578 – recaíam juros de mora, não valia a pena fazer duas liquidações distintas de juros de mora.

A Resende insiste que estamos em face de juros sobre juros, ou anatocismo, o mesmo sucedendo com a sentença recorrida.

Mas essa é uma falsa questão, pois o que está em causa não é uma questão de juros sobre juros, mas de juros de mora de uma quantia global que deveria ser paga dentro de certo prazo e não foi. Estaríamos em face de anatocismo ou de juros sobre juros se os juros de mora fossem liquidados desde o início e não, somente, a partir do final do prazo para pagamento voluntário.

Acontece que a Direcção Geral dos Transportes Terrestres somente enviou a certidão de dívida às finanças porque a RESENDE não procedeu ao pagamento voluntário dentro do prazo legal.

Ora, resulta do despacho recorrido que os juros que a Resende reputa de ilegais são juros de mora “liquidados ao abrigo do DL 49.168 de 5.8.69”, pelo facto de os mesmos revestirem carácter meramente indemnizatório pela mora no pagamento. Os juros de 37.749.578\$00 “têm carácter marcadamente sancionatório, consubstanciando uma penalização pelo uso indevido dos benefícios”, para usar as expressões da autoridade fiscal. Na realidade, estamos perante juros compensatórios, ainda que os Despachos publicados no DR lhe chamem de “sanção”.

Logo, o que foi exigido à RESENDE foi o seguinte:

- benefício auferido;  
 - juros compensatórios desse benefício auferido;

- juros de mora pelo pagamento tardio.

Assim, não há juros sobre juros ou anatocismo, pelo que a sentença não se pode manter.

Só assim faz sentido o n.º 3 do art.º 1.º, na parte em que se refere a “os juros de mora incidirão sobre o montante da prestação a pagar, acrescida do referido juro de 4%.

### 3ª Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso jurisdicional, em revogar a sentença recorrida e em negar provimento ao recurso contencioso, mantendo-se a liquidação.

Custas na 1ª instância e neste STA a cargo da RESENDE, fixando-se as taxas de justiça de 250 e 350 euros, respectivamente, sendo de 50% daquelas verbas a procuradoria.

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2005. — Almeida Lopes (relator) — Fonseca Limão — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Juros indemnizatórios. Taxa dos devidos quando em processo judicial se determine ter havido erro imputável aos serviços.*

### Sumário:

*Na vigência do Código de Processo Tributário, os juros indemnizatórios devidos na sequência de impugnação judicial que anulou o acto de liquidação, no qual ocorreu erro imputável aos serviços, devem ser contados à taxa do artigo 559.º do Código Civil, já que o artigo 24.º do Código de Processo Tributário nem estabelece essa taxa nem, quanto a ela, remete para as leis tributárias.*

Processo n.º 80/05.

Recorrente: Director-geral dos Registos e Notariado.

Recorrido: Sonae.Com, SGPS, S. A.

Relator: Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. O DIRECTOR-GERAL DOS REGISTOS E DO NOTARIADO recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a execução do julgado anulatório de sentença proferida na impugnação judicial de liquidação de emolumentos registrais intentada por SONAE.COM, SGPS, S.A. (anteriormente, SONAE TECNOLOGIA DE INFORMAÇÃO, S.A.), com sede em Espido, Maia.

Formula as seguintes conclusões:

«1. O recurso interposto pela Direcção-Geral dos Registos e do Notariado tem por objecto a douda decisão proferida pelo tribunal *a quo* no incidente de execução de sentença, na parte em que condenou a Administração no pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa fixa até à entrada em vigor da L.G.T.

2. Ao contrário do que defende a “Sonae.Com, SGPS, S.A., no cálculo dos juros indemnizatórios dever-se-á atender às taxas que sucessivamente vigoraram desde a data da liquidação de emolumentos judicialmente anulada até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial anulatória, dado que estas exprimem a medida legal considerada idónea para a mensuração do dano respeitante a uma obrigação pecuniária, tal como doutamente foi decidido pelo Venerando Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão proferido, em 20 de Fevereiro de 2002, no recurso n.º 26.669.

3. Os juros indemnizatórios devidos pela anulação de um acto de liquidação de emolumentos registrais, cujo prazo de execução espontânea da decisão judicial anulatória terminou em 15-03-2003, devem, nos termos do disposto nos artigos 83.º, n.º 4 do Código de Processo Tributário e 35.º, n.º 10 da Lei Geral Tributária, ser contabilizados de acordo com as seguintes taxas:

- **11%** - de 04-10-1997 a 25-02-1998 (art.º 83.º, n.º 4 do C.P.T. e Aviso n.º 180/97, de 22.04.97, publicado no D.R. n.º 104 (II série) de 06.05.1997);

- **10%** - de 26-02-1998 a 06-11-1998 (art.º 83.º, n.º 4 do C.P.T. e Aviso n.º 1/98, de 16.02.98, publicado no D.R. n.º 47 (I série - B) de 25.02.1998);

- **9,25%** - de 07-11-1998 a 19-12-1998 (art.º 83.º, n.º 4 do C.P.T. e Aviso n.º 3/98, de 30.10.98, publicado no D.R. n.º 257 (I série - B) de 06.11.1998;-);

- **8,25%** - de 20-12-1998 a 31-12-1998 – (art.º 83.º, n.º 4 do C.P.T. e Aviso n.º 4/98, de 14.12.98, publicado do D.R. n.º 292 (I série - B) de 19.12.1998);

- **10%** - de 01-01-1999 a 16-04-1999 – (art.ºs 35.º, n.º 10, 43.º, n.º 4 da L.G.T., n.º 1 do art.º 559.º do C. Civil e Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro);

- **7%** - de 17-04-1999 a 15-03-2003 – (art.ºs 35.º, n.º 10, 43.º, n.º 4 da L.G.T., n.º 1 do art.º 559.º do C. Civil e Portaria n.º 263/99, de 12 de Abril).

4. É de referir ainda que a presente questão da aplicação da lei no tempo das normas sobre juros indemnizatórios, em particular no período que medeia entre a data da entrada em vigor do Decreto-Lei 7/96, de 7 de Fevereiro – 12.02.1996 – e a data da entrada em vigor da LGT – 01.01.1999 –, aguarda decisão a proferir pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo no âmbito de vários recursos para uniformização de jurisprudência.

Nestes termos e nos demais de direito (...), deve o presente recurso **ser julgado totalmente procedente, revogando-se a douda decisão recorrida na parte em que condena a Administração no pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa fixa até à entrada em vigor da L.G.T.** e, em consequência, determinar-se que no cálculo de juros indemnizatórios se deverá atender às taxas que sucessivamente vigoraram desde a data do pagamento da liquidação de emolumentos

judicialmente anulada até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão anulatória, nos termos acima mencionados».

Pede deferimento

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento parcial, de acordo com os recentes acórdãos do Pleno desta Secção de 20 de Outubro de 2004 (recursos n.ºs. 1041/03, 1042/03 e 1076/03), depois seguidos pela Secção em vários arestos.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

«1. Por sentença transitada em julgado, proferida no processo de impugnação que correu termos pela 1<sup>a</sup> Secção, do 1<sup>o</sup> Juízo do extinto Tribunal Tributário do Porto, sob o n.º 8/98, foi julgada procedente a impugnação judicial contra uma liquidação de emolumentos e anulado o acto de liquidação impugnado e reconhecido o direito a juros indemnizatórios – cfr. fls. 569 do processo apenso;

2. Esgotado o prazo de execução espontâneo de tal sentença, a impugnante requereu em 14/1/2003, a execução do julgado, nos termos do art. 5<sup>o</sup> n.º 1 do DL 256-A/77, de 17/6.

3. Em 13/1/2003, a Direcção Geral dos Registos e Notariado elaborou nota discriminativa da quantia a restituir à requerente – €51.850,41 – [(montante da liquidação anulada - €38.217,89) + (juros indemnizatórios - €15.986,34)], procedendo à dedução da quantia devida à luz do novo Regulamento Emolumentar dos Registos e do Notariado, aprovado pelo DL n.º 322-A/2001, de 14/12 (€141,00), bem como da quantia devida a título de participação emolumentar (€2.212,82) – cfr. nota discriminativa a fls. 28 dos autos;

4. Em 6/6/2003, em conformidade com tal nota discriminativa, foi efectuado o pagamento à impugnante da quantia de €53.850,41 mediante transferência bancária – cfr. fls. 75/76 dos autos».

3.1. A ora recorrida, que viu acolhida pelos tribunais a sua pretensão de anulação do acto tributário de liquidação de emolumentos registrais, veio a juízo defender que os juros indemnizatórios a seu favor devem ser contados às taxas, sucessivamente aplicáveis, de 11%, 10% e 7%.

A decisão proferida no presente processo de execução do julgado entendeu que são as peticionadas as taxas a considerar.

A divergência do recorrente com a decisão que impugna respeita ao modo como, nos termos do disposto nos artigos 24<sup>o</sup> n.º 3 e 83<sup>o</sup> n.º 4 do Código de Processo Tributário (CPT), combinados, devem contar-se os juros indemnizatórios a que tem direito a recorrida. O recorrente defende que «no cálculo dos juros indemnizatórios dever-se-á atender às taxas que sucessivamente vigoraram desde a data da liquidação de emolumentos judicialmente anulada até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial anulatória, dado que estas exprimem a medida legal considerada idónea para a mensuração do dano respeitante a uma obrigação pecuniária», como se decidiu no acórdão de 20 de Fevereiro de 2002, recurso n.º 26.669.

É numerosa a jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal que decidiu no mesmo sentido da sentença agora recorrida: sem preocupações de completa exaustão, apontam-se os arestos proferidos nos recursos n.ºs. 388/03, em 2 de Julho de 2003, 1079/03, em 20 de Novembro de 2002, 1076/03, 1040/03 e 1042/03, em 8 de Outubro de 2003, 1183/03, em 29 de Outubro de 2003, 1385/03, em 12

de Novembro de 2003, 1042/03, em 12 de Dezembro de 2003, 1645/03, em 24 de Março de 2004, e 1828/03, em 12 de Maio de 2004. Pode, ainda, acrescentar-se que em nenhum dos apontados acórdãos houve votos de vencido e que, ao menos após os de 8 de Outubro de 2003, não se encontra jurisprudência da Secção que retome o entendimento aqui defendido pelo recorrente.

Porém, como nota o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto, mais recentemente, esta jurisprudência, que vinha ganhando foros de unanimidade, não foi mantida pela Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, funcionando em Pleno, nos recursos n.ºs 1076/3, 1041/03 e 1042/03, todos de 20 de Outubro de 2004, e 1645/03, de 26 de Janeiro de 2005, acontecendo que, nos três últimos, serviu de relator o mesmo juiz que aqui desempenha essa função.

Esta inflexão jurisprudencial, entretanto acompanhada pela Secção em numerosos arestos – alguns deles apontados pelo Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto – funda-se em razões que continuam a parecer sólidas o bastante para a impor, por isso que vamos aqui limitar-nos a reproduzir, com as alterações que o caso exige, o acórdão de 20 de Outubro de 2004 no recurso n.º 1042/03.

3.2. Começamos por transcrever o acervo normativo que interessa à decisão:

Nos termos do artigo 24<sup>o</sup> n.ºs 1 e 2 do CPT há lugar a juros indemnizatórios

- «quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços»; e

- «quando, por motivo imputável aos serviços, não seja cumprido o prazo legal da restituição oficiosa dos impostos».

O n.º 3 do mesmo artigo estabelece que «o montante dos juros referidos no número anterior será calculado, para cada imposto, nos termos dos juros compensatórios devidos a favor do Estado, de acordo com as leis tributárias». Atente-se em que os «juros referidos no número anterior» – n.º 2 do artigo 24<sup>o</sup> – não são senão os juros indemnizatórios devidos «quando, por motivo imputável aos serviços, não seja cumprido o prazo legal da restituição oficiosa dos impostos».

Acrescenta o artigo 24<sup>o</sup> n.º 6 do mesmo diploma que «os juros [indemnizatórios] serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito».

Ainda no mesmo diploma foi introduzido, pelo artigo 1<sup>o</sup> decreto-lei 7/96 de 7 Fevereiro (que, nos termos do seu preâmbulo, visou harmonizar as soluções acolhidas pelos vários códigos tributários), o n.º 4 do artigo 83<sup>o</sup>, com esta redacção: «a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais».

Esta alteração não foi longeva, pois todo ao artigo 83<sup>o</sup> do CPT foi revogado pelo artigo 2<sup>o</sup> do decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a Lei Geral Tributária (LGT), a qual iniciou a sua vigência em 1 de Janeiro de 1999.

Esta lei, por sua vez, dispõe sobre a taxa dos juros compensatórios que ela é «equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do número 1 do artigo 559<sup>o</sup> do Código Civil» (artigo 35<sup>o</sup> n.º 10).

Aos juros indemnizatórios dedica a LGT o artigo 43<sup>o</sup>, segundo o qual a respectiva «é igual à taxa dos juros compensatórios» (n.º 4).

3.3. O CPT consagrou, pois, no tocante à taxa dos juros indemnizatórios, dois regimes: quando, por motivo imputável aos serviços, a restituição do imposto seja oficiosa e ocorra fora dos prazos fixados na lei, os juros serão calculados, «para cada imposto, nos termos dos juros compensatórios devidos a favor do Estado, de acordo com as leis tributárias» – isto até à vigência do decreto-lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, o qual, como se viu, harmonizou as várias disposições contidas nessas leis; quando a obrigação de restituição resulte de erro imputável aos serviços, determinado em reclamação graciosa ou processo judicial, o CPT não define a taxa, nem remete para as leis tributárias, impondo-se, na falta de previsão ou remessa, o apelo à norma geral do artigo 559.º do Código Civil.

E o decreto-lei n.º 7/96, ao acrescentar ao artigo 83.º do CPT o seu n.º 4, não alterou o regime dos juros indemnizatórios quando a respectiva obrigação resulte de erro imputável aos serviços, determinado em reclamação graciosa ou processo judicial, uma vez que, como consta da sua letra, a nova disciplina só vale para os juros compensatórios, e dos n.ºs. 2 e 3 do artigo 24.º resulta que a taxa dos juros indemnizatórios só é igual à dos compensatórios nos casos em que os serviços, por motivo a si imputável, não cumpram o prazo legal da restituição oficiosa dos impostos – mas não já naqueles outros casos em que a obrigação de restituição resulte de erro imputável aos serviços, determinado em reclamação graciosa ou processo judicial.

3.4. No caso versado no presente processo não estão em causa juros indemnizatórios em que os serviços tenham faltado à obrigação de tempestiva e oficiosamente restituir impostos. Ao invés, a obrigação de juros emerge de ter havido cobrança indevida, em resultado de erro imputável aos serviços, reconhecido em processo de impugnação judicial.

Por isso, e pelas razões que se viram, não é aqui aplicável o n.º 4 do artigo 83.º do CPT.

A taxa dos juros indemnizatórios deve, pois, determinar-se, no caso vertente, à luz dos apontados artigos 24.º n.º 1 do CPT e 559.º do Código Civil. Este último estabelece que «os juros legais e estipulados sem determinação de taxa ou quantitativo são os fixados em portaria conjunta dos Ministros da Justiça e das Finanças e do Plano».

Assim, os juros indemnizatórios devidos à recorrida, que devem ser contados desde 3 de Outubro de 1997, data do pagamento dos emolumentos, hão-de calcular-se à taxa que resulta do referido artigo 559.º do Código Civil, até à entrada em vigor da Lei Geral Tributária, ou seja, até 1 de Janeiro de 1999, que é o período temporal em discussão.

Daí que não se nos coloque a alternativa sobre que o recorrente discretee nas suas alegações: a não aplicação ao caso do n.º 4 do artigo 83.º do CPT torna improfícua a discussão sobre se a taxa de juros varia ou não, até à entrada em vigor da LGT, em função da taxa básica de desconto do Banco de Portugal, pois este problema só pode colocar-se face a esta norma, mas não perante a previsão dos artigos 24.º do CPT e 559.º do Código Civil, em que a variação da taxa não tem a ver senão com as portarias referidas neste último artigo (acontecendo que, no caso, só há que atender à portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro).

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo parcial provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, determinando que os juros indemnizatórios devidos até 31 de Dezembro

de 1998 sejam calculados à taxa que resulta do artigo 559.º do Código Civil e da portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro.

Custas a cargo da recorrida, mas só na 1.ª instância, e na proporção do seu decaimento.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Prescrição da obrigação tributária. Interrupção derivada de dedução de impugnação judicial. Cessação da interrupção. Paragem do processo de execução fiscal imputável ao contribuinte.*

### Sumário:

- I — Nos termos do n.º 3 do artigo 34.º do CPT, o decurso do prazo de prescrição da obrigação tributária é interrompido com a instauração de execução fiscal.*
- II — Se, na pendência dessa execução fiscal é deduzida impugnação judicial e suspensa a execução fiscal, com prestação de garantia (nos termos do artigo 255.º, n.º 1, do mesmo Código), a paragem do processo de execução fiscal derivada desse facto é imputável ao contribuinte.*
- III — Se o processo de impugnação judicial estiver parado por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte, recomeça, a partir do termo desse ano, a contar-se o prazo de prescrição, acrescido do período de tempo que decorreu até à instauração da execução fiscal.*

Processo n.º 116/05.

Recorrente: IBEROMOLDES, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – IBEROMOLDES, S.A., reclamou judicialmente de um despacho do Senhor Chefe do Serviço de Finanças da Marinha Grande que indeferiu um pedido de declaração de prescrição da dívida exequenda do processo de execução fiscal n.º 95/100127.2.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria julgou improcedente a reclamação.

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

A) – *A dívida exequenda, relativa a IRC de 1989, foi objecto de impugnação judicial e em consequência desta e por imposição legal,*



foi pela recorrente prestada garantia, pelo que o processo de execução fiscal ficou parado desde 11 de Abril de 2000 até à presente data.

B) – O exercício do direito de impugnar os actos tributários previsto na alínea d) do artigo 23º do CPT, aplicável no caso dos autos, não constitui um facto imputável à recorrente que possa ser qualificado como motivo que impeça a contagem do prazo de prescrição da dívida exequenda, a partir de 11 de Abril de 2000.

C) – Só a partir de 1 de Janeiro de 1999, mais concretamente pelo nº 3 do artigo 49º da LGT, passou a existir norma legal que prevê como causa de suspensão da contagem do prazo de prescrição da dívida, a impugnação judicial.

D) – Pelo contrário, até 31 de Dezembro de 1998, nem a letra nem o sentido do artigo 34º do CPT permitiam concluir que a suspensão do processo de execução equivale a suspensão do prazo de prescrição.

E) – Em face do exposto, a dívida exequenda de 1989 prescreveu em 1 de Julho de 2001.

F) – A douta sentença recorrida fez incorrecta aplicação dos artigos 34º e 255º do CPT.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser declarada prescrita a dívida exequenda.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

1. No caso sub judicio é aplicável o regime de prescrição da dívida tributária previsto no art.34º CPT, por cotejo com o regime dos arts. 48º e 49º LGT (art.297º CCivil)

A instauração da execução em 20.01.95 interrompeu o prazo prescricional; a interrupção inutiliza todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo (10 anos) a partir do acto interruptivo (art.326º nº 1 CCivil)

O efeito interruptivo não cessou, porquanto a suspensão da execução ordenada com fundamento na garantia bancária prestada pelo recorrente-executado não pode ser interpretada como inércia da administração tributária no prosseguimento da execução (art.34º nº 3 CPT)

2. A sentença não aplicou a norma constante do art.49º nº 3 LGT (cfr. nº 1).

O prazo de prescrição ainda não se esgotou, em consequência da interrupção operada pela instauração da execução.

#### CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

Sem vistos, vêm os autos à conferência para decisão:

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

1. Em 20/1/1995 foi instaurado processo de execução fiscal contra a reclamante para pagamento da dívida de IRC respeitante ao ano de 1989. A reclamante foi citada para a execução em 16/2/1995 [Documentos 1 e 2 juntos com a douta resposta cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido].

2. Em 8/9/1995 a reclamante apresentou garantia bancária com vista à suspensão da execução.

3. Por despacho de 11 de Abril de 2000 foi ordenada a suspensão da execução (documento 3 junto com as resposta)

4. Foi deduzida impugnação judicial a correr seus termos neste TAF.

5. Através de requerimento dirigido ao Exmo. Chefe do Serviço de Finanças da Marinha Grande, a reclamante formulou o pedido de declaração de prescrição da dívida exequenda.

6. Esta pretensão foi indeferida por despacho de 16/9/2004, junto a fls. 9 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se ocorreu a prescrição da dívida de I.R.C., relativo ao ano de 1989.

Ao tempo em que ocorreu o facto tributário, o prazo de prescrição das dívidas tributárias era o de 20 anos, previsto no art. 27.º do C.P.C.I., que é manifesto que não ocorreu ainda.

Com o C.P.T., que entrou em vigor em 1-7-1991, por força do disposto no art. 2.º, n.º 1, do C.P.T., o prazo de prescrição passou a ser de 10 anos, nos termos do art. 34.º, n.º 1, deste Código.

A L.G.T., aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, reduziu o prazo de prescrição para oito anos (art. 48.º, n.º 1), mas, no art. 5.º daquele Decreto-Lei estabeleceu-se que, com excepção dos impostos abolidos, ao novo prazo de prescrição aplica-se o disposto no artigo 297.º do Código Civil.

Este art. 297.º estabelece, relativamente à aplicação no tempo de leis novas que vêm estabelecer prazos mais curtos do que os fixados nas leis anteriores, que o novo prazo é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.

Tendo a L.G.T. entrado em vigor em 1-1-1999 (art. 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98), é manifesto que não ocorreu a prescrição à face da nova lei, pois não decorreram mais de oito anos desde aquela data.

Por isso, apenas há que apreciar se a prescrição ocorreu à face do regime previsto no C.P.T.

Também em relação a este prazo, este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender que se aplica o regime daquele art. 297.º do Código Civil, o que é implicitamente aceite pela Recorrente, ao defender que a prescrição ocorreu em 1-7-2001, no dia em que se completaram 10 anos sobre a data da entrada em vigor do C.P.T.

4 – A execução fiscal relativa à cobrança coerciva da dívida referida foi instaurada em 20-1-1995.

O regime da prescrição de dívidas tributárias era, ao tempo, regulado pelo art. 34.º do C.P.T., que estabelecia o seguinte:

#### Artigo 34.º

##### Prescrição das obrigações tributárias

1 – A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei.

2 – O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial.

3 – A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da atuação.

Por força do disposto neste n.º 3, com a instauração da execução, em 20-1-1995 (ponto 1 da matéria de facto fixada), interrompeu-se o prazo de prescrição e a sua contagem só recomeçaria, acrescida do período anterior à instauração da execução fiscal, a partir do dia em que se completasse um ano de paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte.

Antes de o processo de execução fiscal parar por mais de um ano, a ora Recorrente apresentou uma garantia bancária, com o fim de ser ordenada a suspensão da execução fiscal, por ter sido deduzida uma impugnação judicial, que ainda se encontrava a correr termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, no momento em que foi proferida a sentença recorrida.

A paragem da execução fiscal por motivo de suspensão requerida pelo contribuinte e da dedução de impugnação judicial é imputável ao contribuinte, pois a sua actuação impede o órgão da execução fiscal de prosseguir com ela (art. 255.º, n.º 1, do C.P.T.).

No entanto, se posteriormente a essa suspensão se verificou uma paragem do processo de impugnação judicial, por período superior a um ano, por motivo não imputável ao contribuinte, recomeçar-se-á a contar o prazo de prescrição, acrescido do período de tempo que decorreu antes da instauração da execução fiscal, pois, a paragem do processo de execução fiscal derivada da pendência da impugnação judicial não pode ser imputada ao contribuinte se não é a este imputável a paragem deste último processo,

Assim, para apreciar a questão da prescrição colocada pela Recorrente importa saber se o processo de impugnação judicial esteve parado por mais de um ano por causa não imputável ao contribuinte.

Se tal paragem ocorreu, a partir da data em que esse ano se completou, recomeçar-se-á a contar o prazo de prescrição, contando-se para esse efeito também o período que decorreu entre 1-7-91 (data da entrada em vigor do C.P.T., por força do disposto no art. 297.º do Código Civil) e 20-1-95 (data da instauração da execução fiscal).

Não havendo elementos que permitam saber se o processo de impugnação judicial esteve parado por mais de um ano por causa não imputável ao contribuinte, impõe-se ordenar a ampliação da matéria de facto, nos termos do art. 729.º, n.º 3, do C.P.C., a fim de ser apurado tal facto e aplicado o regime jurídico aqui referido (art. 730.º, n.º 1, do mesmo Código, aplicáveis por força do disposto no art. 281.º do C.P.P.T. e nos arts. 749.º e 762.º, n.º 1, do C.P.C.).

Termos em que acordam neste Supremo Tribunal Administrativo em

- conceder provimento ao recurso jurisdicional, com a fundamentação referida;
- anular a decisão recorrida;
- ordenar que os autos baixem a Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria a fim de ser ampliada a matéria de facto relativamente à eventual paragem do processo de impugnação judicial por facto não imputável à Recorrente e proferida decisão apreciando a questão da prescrição à face do regime jurídico atrás definido.

Custas pela Fazenda Pública, com a redução prevista no art. 73.º-E, alínea h), do C.C.J.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2005. — Jorge de Sousa (relator) — Brandão de Pinho — Fonseca Limão.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*IVA. Créditos incobráveis. Direito à dedução ou reembolso. Prazo para o exercício do direito.*

### Sumário:

*De harmonia com as disposições conjugadas dos artigos 71.º, n.º 8, e 91.º, n.º 2, do CIVA, o início do prazo para o exercício do direito à dedução ou reembolso do imposto referente a créditos incobráveis, em casos de falência ou insolvência, nasce com o trânsito em julgado da respectiva declaração judicial e só pode ser exercido no prazo fixado por este último – agora quatro anos – cf. Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro.*

Processo n.º 888/03-30.

Recorrente: Dâmaso — Vidros de Portugal, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença, proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Leiria, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IVA e juros compensatórios no montante global de 42.571,59 euros, dela interpôs o presente recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a Impugnante DAMASO – VIDROS DE PORTUGAL, SA, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações e, pugnando pela revogação do julgado, formulou, a final, as seguintes conclusões:

*I) O processo de falência apenas é declarado findo, após a declaração da insuficiência de bens ou distribuição do produto da venda do activo da falida pelos credores.*

*II) O n.º 8 do Art. 71º do Código do IVA, diz expressamente que os sujeitos passivos poderão deduzir o imposto, respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de execução, processo especial de recuperação de empresa ou créditos de falidos ou insolventes, quando for decretada a falência ou insolvência.*

*III) O Art. 71º/13, por sua vez refere que nos casos em que se verificar a recuperação dos créditos, total ou parcialmente, os sujeitos passivos são obrigados a proceder à entrega do imposto no período em que se verificar o seu recebimento.*

*IV) O n.º 2 do art.º 91º do mesmo diploma legal, com a anterior redacção, aplicável ao caso concreto, prevê, ainda, que o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só poderá ser exercido até ao decurso de cinco anos, após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto respectivamente.*

*V) A incobrabilidade total, ou de uma fracção de um crédito resultante de uma falência, materializa-se não quando a mesma é decretada, mas*

somente com a distribuição e rateio final do produto da liquidação, devidamente confirmadas e autorizadas.

VI) Por isso o sujeito passivo pode guardar pelo fim do processo, para deduzir os seus respectivos impostos, aliás, deve fazê-lo.

VII) A falência pode improceder pelos motivos supra mencionados, mas, mesmo que a falência não improceda, pode, o sujeito passivo, na fase da liquidação, receber o seu crédito e, por isso, apenas com o trânsito em julgado do despacho de liquidação, se inicia o prazo dos cinco anos, previsto no Art. 91º/2 do CIVA.

VIII) A douta sentença, nestes termos, interpreta incorrectamente o disposto nos Art.ºs 71/8 e nº13, bem como o disposto no Art.º 91º/2, ambos do CIVA.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

E o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois sucinto mas douto parecer opinando pela improcedência do recurso e consequentemente confirmação do julgado que, em seu esclarecido entendimento, opera antes bem adequada interpretação legal do controvertido preceito do CIVA, o art.º 91º n.º 2.

Colhidos os vistos legais e porque nada obsta cumprir apreciar e decidir.

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

1. Na declaração periódica do IVA do período 99.06, a impugnante 99.06, a impugnante solicitou o reembolso do IVA, no montante de Esc. 15.186.339\$00, resultante da regularização do IVA, resultante da regularização de IVA, no montante de 8.363 218\$00 a favor da empresa;

2. Tendo sido notificada para proceder à liquidação adicional de IVA no montante de 8.363.218\$00 e juros compensatórios no montante 171.618\$00, a impugnante apresentou a Reclamação Graciosa nos termos que constam de fls. 4 e segs. do apenso, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido;

3. Tal reclamação foi indeferida por despacho de 16/4/1998 do Sub Director Geral do IVA, junto a fls. 24 dos autos apenso e cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido;

4. A sociedade “Esperança Reis” foi declarada falida por sentença transitada em julgado em 17 de Dezembro de 1993;

5. O Despacho Saneador Sentença referente ao reconhecimento e graduação de créditos foi proferido em 10 de Novembro de 1995 (documento de fls. 22 cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido).

E, com base na apontada factualidade, julgou improcedente a impugnação judicial que apreciava, assim mantendo na ordem jurídica a questionada liquidação adicional de IVA no referido valor de €41.715,56, acrescidos de juros compensatórios no valor de €856,03,

Pois, ao contrário do sustentado pela Impugnante, deu antes acolhimento ao entendimento de que o prazo do invocado direito à dedução ou reembolso do IVA, previsto no convocado artigo 91º n.º 2 do CIVA (primeiro cinco e agora quatro anos, nova redacção dada pelo DL n.º 472/99, de 8 de Novembro), haveria de contar-se a partir da data do trânsito da declaração judicial da falência e não como a Impugnante pretendia a partir da subsequente liquidação ou declaração de insuficiência de bens,

Considerando, consequentemente, precludido já, ao tempo da declaração periódica de Junho de 1999 – cfr. facto 1 do probatório – o direito à

dedução/reembolso do IVA antes liquidado e pago a empresa entretanto declarada falida por sentença transitada em julgado em 17 de Dezembro de 1993 – cfr. ponto 4 da matéria de facto fixada e assente -.

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se a Impugnante, reiterando anterior argumentação, para persistir em sustentar a tempestividade do exercício daquele direito e a consequente procedência da impugnação judicial, pois, mediante invocação do disposto no artigo 71º n.º 8 e n.º 13 do CIVA, alega dever iniciar-se a contagem daquele prazo “... somente com a distribuição e rateio final do produto da liquidação ...”.

Não lhe assiste porém qualquer razão.

A questão jurídica a dirimir é tão só a de saber quando nasce o direito à dedução ou reembolso a que se refere o citado artigo 91º n.º 2 do CIVA, relativamente a créditos sobre empresa entretanto declarada falida, face ao disposto no artigo 71º n.º 8 do mesmo Código.

Dispõem estes preceitos na parte que releva para a decisão a proferir que –

#### Artigo 71º n.º 8

*Os sujeitos passivos poderão deduzir ainda o imposto respeitante a créditos incobráveis em processo de execução, processo ou medida especial de recuperação de empresas ou a créditos de falidos ou insolventes, quando for decretada a falência ou insolvência.*

#### Artigo 91º n.º 2

*Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou reembolso do imposto entregue em excesso só poderá ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente.*

Assim, diferindo a lei, nestes casos, expressamente, o nascimento do direito à dedução ou reembolso do imposto, à declaração da falência ou insolvência (quando for decretada) não poderá deixar de entender-se, tal como vem julgado, que é com o trânsito em julgado da sentença que decreta a falência ou insolvência que se inicia aquele prazo pois só nessa altura aquela sentença e a consequente declaração assume força obrigatória no processo respectivo e fora dele – cfr. Art.º 671º n.º 1 do CPC -.

Acresce ainda, ao contrário do sustentado pela ora Recorrente e tal como também se evidenciou na sindicada sentença, não ser para o controvertido efeito – o nascimento do direito à dedução ou reembolso e consequente início de contagem do prazo de exercício deste direito – relevante a invocada incobrabilidade total ou parcial do crédito.

Esta relevará, com efeito e consoante os casos, na distribuição e rateio final do produto da liquidação do activo, mas em nada altera o sentido e a interpretação que se deu e aqui se acolhe dos transcritos preceitos legais.

Na verdade, tal como ali se sublinhou, “... o risco de incobrabilidade do crédito está devidamente justificado e assumido na lei (cfr. art. 35º n.º 1 al. a) do CIRS), podendo inclusivamente ser custo ou perda de exercício nas condições previstas no artigo 39 do CIRS. Este risco de incobrabilidade foi assumido de modo idêntico pelo legislador do IVA, facultando desde logo ao sujeito passivo (após a declaração de falência) o direito à dedução.”.

Não merece pois qualquer censura a sentença impugnada e que assim julgou.

Pelo exposto e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juízes deste Supremo Tribunal Administrativo e Secção de Contencioso Tributário em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando antes aquela sentença.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2005. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

### Acórdão de 23 de Fevereiro de 2005.

#### Assunto:

*Recurso per saltum matéria de facto. Incompetência do STA. Competência do TCA.*

#### Sumário:

*Questionando-se, nas conclusões, do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência do STA e pela competência do TCA para daquele conhecer.*

Processo n.º 980/04-30.

Recorrente: PROGARCIA — Comércio e Pecuária, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Subdirector-geral dos Impostos.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Progarcia-Comércio e Pecuária Ld<sup>a</sup>, inconformada com a sentença do M<sup>o</sup> Juiz do T.T. de 1<sup>a</sup> Instância de Lisboa que lhe julgou improcedente o recurso contencioso que interpôs do despacho que lhe indeferiu um recurso hierárquico, daquela interpôs recurso para este S.T.A. , terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais e nas conclusões V a IX, suscita a questão de saber se, no caso, o Subdirector Geral dos Impostos e um Director de Finanças Adjunto actuaram ou não, respectivamente, com subdelegação e delegação de competências, pedindo, do mesmo passo, a realização de uma diligência probatória.

O relator, porém, considerou que a dita questão lograva enquadramento no plano factual e, por isso, propendeu a declarar este S.T.A. incompetente para o conhecimento do recurso e competente para tanto, o T.C.A..

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, logo a recorrente requereu a remessa dos autos ao T.C.A. enquanto a E.R. sustentou a competência deste S.T.A., porquanto a dita questão, atenta a sua novidade, pois que nem sequer constituiu causa de pedir no recurso contencioso, não podia agora ser conhecida.

O Exm<sup>o</sup>. Magistrado do M<sup>o</sup>. P<sup>o</sup>., junto deste S.T.A., convergiu com o entendimento do relator, atrás expresso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Tal como se deixou dito, nas aludidas conclusões do recurso suscita-se a questão de saber se aquelas entidades actuaram ou não com subdelegação e delegação de competências, pedindo-se a realização de uma diligência probatória.

A dita questão logra enquadramento no plano dos factos, visto que se trata de captar uma ocorrência da vida real que em nada se prende com a interpretação e aplicação da Lei.

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

O que, nos termos dos art. 21º nº 4, 32º nº 1 al. b), 35º e 41º nº 1 al. a) do anterior E.T.A.F. e 280 do C.P.P.T., determina a incompetência deste S.T.A. para a apreciação do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A..

A tanto não obsta a alegada novidade da predita questão, cabendo ao tribunal competente para o recurso decidir se pode ou não emitir pronúncia quanto a ela.

Termos em que se declara este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso e competente, para tanto, o T.C.A., pela Secção do Contencioso Tributário.

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

Oportunamente, remetam-se os autos ao T.C.A., conforme requerido.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Vítor Meira*.

### Acórdão de 23 de Fevereiro de 2005.

#### Assunto:

*Recurso contencioso interposto em 9 de Outubro de 2002, da autoria do subdirector-geral dos Impostos. Extinção do TT de 1.ª Instância de Lisboa. Competência territorial para conhecer do recurso contencioso.*

#### Sumário:

*Para conhecer do recurso contencioso, interposto em 9 de Outubro de 2002, de acto do subdirector-geral dos Impostos, era competente o TT de 1.ª instância de tribunal; a competência para conhecer do recurso cabe agora ao TAF de Lisboa, por aí se situar a sede da autoridade recorrida.*

Processo n.º 1003/04-30.

Requerente: Ministério Público no conflito negativo de competência suscitado entre os Tribunais Administrativos e Fiscais de Leiria e Lisboa.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Exmº Magistrado do Mº. Pº., junto do T.A.F. de Leiria, requereu a resolução de um conflito negativo de competência, sendo autoridades em conflito os Mmºs. Juízes do T.T. de 1ª Instância de Santarém e do T.A.F. de Lisboa.

Na verdade, o T.T. de Santarém, por despacho de 20/2/03, considerou ser incompetente, em razão do território, para conhecer de um recurso contencioso, interposto em 9/10/02, por Vale Manso – Empreendimentos Turísticos S.A. com sede em Abrantes, atribuindo, para tanto, a competência ao T.T. de Lisboa.

Este, por sua vez, negando a própria, viria a atribuir a competência, para o efeito, ao T.A.F. de Leiria, por despacho de 15/4/04.

Porém, o Mmº. Juiz deste Tribunal, considerando verificar-se a existência de um conflito negativo de competência, ordenou que fosse aberta “vista ao Mº. Pº. para os fins convenientes”, que viria a requerer, como se vê de fls 3, a resolução do conflito negativo de competência.

Porém, o Exmº Magistrado do Mº. Pº., junto deste S.T.A., foi de parecer não ocorrer o dito conflito “porque a competência está atribuída ao Juiz do TAF de Leiria e este não a rejeitou, nem expressa nem implicitamente”.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Dispõe o art. 115º nº 2 do C.P. Civil:

“Há conflito, positivo ou negativo, de competência quando dois ou mais tribunais da mesma ordem jurisdicional se consideram competentes ou incompetentes para conhecer da mesma questão”.

Volvendo ao caso dos autos, temos que dois tribunais da mesma ordem jurisdicional se consideraram incompetentes para conhecer do mesmo recurso contencioso.

Tanto basta para concluir que ocorre o dito conflito negativo de competência, entre os Mmºs. Juízes dos T.T. de Santarém e o T.A.F. de Lisboa.

Vejamos, pois, como resolvê-lo, sendo certo que, conforme se estabelece, hoje, no art. 5º nº 1 do novo E.T.A.F., e já estabelecia o 8º nº 1 do anterior, a competência fixa-se no momento da propositura da causa, não relevando as modificações posteriores.

Registe-se, ainda, que, entretanto, o T.T. de 1ª Instância de Lisboa viria a ser extinto pelo artº 10º nº 1 do D.L. 325/03, de 29/12, conjugado com os artºs. 7º nº 1 do mesmo diploma e 1º nº 2 alínea i) da port. 1418/03, de 30/12.

E, como se afirmou no Ac. S.T.A. de 9/2/05, rec. 983/04, a questão que ora nos ocupa “não é, rigorosamente, a de determinar qual o tribunal competente para o recurso contencioso, mas a de saber para onde deve ser remetido o processo, face à extinção do tribunal que para ele era competente”.

Ora, como se vê dos nºs. 2 e 3 do art. 10º do D.L. 325/03, de 29/12, os processos pendentes nos tribunais extintos “transitam para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição”.

Assim, os processos pendentes no extinto T.T. de 1ª Instância de Lisboa seriam redistribuídos pelos Tribunais de Lisboa, Loures e Sintra de acordo com as novas regras de competência territorial.

Daqui decorre que a questionada competência nunca poderia caber aos tribunais de Leiria ou Santarém.

E porque as novas regras de competência territorial também não apontam nem para o Tribunal de Sintra nem para o Tribunal de Loures, forçoso é concluir que o processo deve prosseguir no T.A.F. de Lisboa, por ser aí que se situa a sede da autoridade recorrida, como se dispunha no art. 63º nº 1 do anterior E.T.A.F.

Termos em que se acorda em declarar competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Execução julgada. Juros indemnizatórios. Código de Processo Tributário.*

### Sumário:

*Os juros indemnizatórios devidos nos termos do n.º 1 do artigo 24.º do CPT, que não conheceu alteração por via do disposto no Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, e cujo regime legal se manteve até à entrada em vigor da LGT (1 de Janeiro de 1999), devem ser calculados com base na taxa de 10% ao ano, nos termos do artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil e da Portaria n.º 1171/95.*

Processo n.º 1043/03-30.

Recorrente: SONAE Turismo, SGPS, S. A.

Recorrido: Director-geral dos Registos e do Notariado.

Relator: Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a douta decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto – 1º Juízo, 2ª Secção, que, em sede de execução de julgado, lhe indeferiu o pedido que formulara (fls. 124 a 126), dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a recorrente, SONAE TURISMO, SGPS, SA, nos autos conveniente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do julgado, formulou, a final, as seguintes conclusões:

1. *Os art.ºs 24º e 83º do C.P.T., após redacção que lhes foi conferida pelo D.L. n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, consagraram a aplicação de uma taxa de juro.*

2. *De acordo com esses preceitos, a taxa dos juros indemnizatórios correspondia à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no dia do pagamento do tributo, acrescida de cinco pontos percentuais,*

e mantinha-se inalterada durante todo o período de contagem dos juros;

3. Nas palavras do ilustre Conselheiro LOPES DE SOUSA, n.º 4 do art.º 83º do C.P.T. “ a questão da alteração das taxas aplicáveis ao longo do período em que eles são devidos” era liminarmente eliminada, pois determinava-se “ a aplicação de uma taxa de juros fixa, ao longo de todo o período de contagem dos juros”;

4. A entrada em vigor da L.G.T. alterou a forma de determinação dos juros, passando a aplicar-se as taxas legais sucessivamente em vigor nos diferentes períodos de contagem dos juros, pelo que a partir de 1.01.1999 e por força das remissões constantes no n.º 4 do art.º 43º e no n.º 10 do art.º 35º da L.G.T., a taxa dos juros indemnizatórios passou a ser equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do art.º 559º do Código Civil;

5. Conforme explica o ilustre Conselheiro LOPES DE SOUSA, a questão da alteração das taxas apenas se coloca após a entrada em vigor da L.G.T. pois “ esta Lei não contém qualquer regra especial sobre esta matéria pelo que a questão deverá ser resolvida à face dos princípios gerais sobre a aplicação da lei no tempo”;

6. A douda sentença recorrida, ao julgar improcedente o pedido de juros legalmente formulado, violou, pois, por errada interpretação e aplicação os art.ºs 24º e 83º do C.P.T.

Contra alegou também tempestivamente o Director Geral dos Registos e Notariado – cfr. fls. 180 e seguintes - sustentando a bondade do impugnado julgado e reclamando a sua integral confirmação mediante o seguinte quadro conclusivo:

1. O recurso interposto pela sociedade “*Sonae Turismo, S.G.P.S., S.A*” tem por objecto a douda decisão proferida pelo tribunal a quo no incidente de execução de sentença, referente aos termos em que foram calculados os juros indemnizatórios e moratórios devidos pela anulação judicial de um acto de liquidação de emolumentos registrais.

2. Ao contrario do que defende a ora recorrente, no cálculo dos juros indemnizatórios deve atender-se às taxas que sucessivamente vigoraram desde a data do pagamento indevido do tributo, dado que estas exprimem a medida legal considerada idónea para a mensuração do dano respeitante a uma obrigação pecuniária, tal como doutamente foi decidido por este Venerando Supremo Tribunal Administrativo – Secção de Contencioso Tributário, no acórdão proferido, em 20 de Fevereiro de 2002, no recurso n.º 26.669.

3. Os juros indemnizatórios devidos pela anulação de um acto de liquidação de emolumentos do Registo de Pessoas Colectivas, cujo preparo foi efectuado em 03 de Outubro de 1997, e cujo prazo de execução espontânea da decisão judicial anulatória terminou em 5 de Maio de 2002, nos termos do disposto nos artigos 83º, n.º 4 do Código de Processo Tributário e 35º, n.º 10 da Lei Geral Tributária, devem ser contabilizados de acordo com as seguintes taxas:

- de 03/10/1997 a 25/02/1998: 11% (Aviso n.º 180/97, de 22.04.97, publicado no D.R. n.º 104, II série, de 06.05.1997);
- de 26/01/1998 a 06/11/1998: 10% (Aviso n.º 1/98, de 16.02.98, publicado no D.R. n.º 47, I série – B, de 25.02.1998);
- de 07/11/1998 a 19/12/1998: 9,25% (Aviso n.º 3/98, de 30.10.98, publicado no D.R. n.º 257, I Série – B, de 06.11.1998);
- de 20/12/1998 a 31/12/1998: 8,25% (Aviso n.º 4/98, de 14.12.98, publicado do D.R. n.º 292, I série – B, de 19.12.1998);

- de 01/01/1999 a 16/04/1999: 10% (Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro);

- de 17/04/1999 a 05/05/2002: 7 % (Portaria n.º 263/99, de 12 de Abril).

4. Os juros moratórios devidos desde o fim do prazo para o cumprimento espontâneo da decisão judicial – 06 de Maio de 2002 – até à data da transferência bancária da quantia em dívida – 28/06/2002 – devem ser calculados, de acordo com o disposto no art.º 3º do D.L. n.º 73/99, de 16 de Março, à taxa de juros de 1 % ao mês.

E o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu, depois, mui douto parecer opinando pela confirmação do julgado sustentando que este opera a melhor interpretação do direito aplicável.

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

A questão que importa dirimir, tal como emerge do quadro conclusivo das alegações do presente recurso jurisdicional, circunscreve-se apenas à controvérsia suscitada acerca da contagem dos juros indemnizatórios reclamados e devidos, designadamente no período de tempo compreendido entre 03.10.1997 (data em que a Requerente e ora Recorrente efectuou o pagamento de emolumentos notariais a que se reportava liquidação que, depois, veio a ser judicialmente anulada) e 01.01.1999 (data da entrada em vigor da Lei Geral Tributária).

Ora, sobre ela, tem vindo este Supremo Tribunal Administrativo (no Pleno e na Secção), agora e repetida e uniformemente a afirmar jurisprudência que importa reter e invocar como pacífica e consolidada para, ao abrigo do disposto no artigo 8º n.º 3 do Código Civil, aplicar também à situação subjacente ao presente recurso jurisdicional, assim conferindo a este caso tratamento análogo ao antes conferido aos demais (em que, por regra, eram também interessados a aqui Recorrente Sonae, SGPS, e o aqui Recorrido DG dos Registos e Notariado), e viabilizando a legalmente recomendada interpretação e aplicação uniformes do direito.

Na verdade e como se escreveu no acórdão do Pleno da Secção do passado dia 20.10.2004, o

“4 - ... regime de cálculo dos juros indemnizatórios antes da entrada em vigor do Decreto Lei n.º 7/96, que, deu nova redacção ao art. 83º do CPT, introduzindo-lhe o n.º 4 ....

O art. 24º do CPT reconheceu genericamente o direito dos contribuintes a juros indemnizatórios, quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determinasse que houve erro imputável aos serviços (n.º 1).

No n.º 2 do mesmo artigo estabeleceu-se que haverá também direito a juros indemnizatórios quando, por motivo imputável aos serviços, não fosse cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos impostos.

No que concerne ao montante dos juros indemnizatórios, o n.º 3 deste art. 24º, estabelece, apenas para as situações previstas no n.º 2 (o montante dos juros referidos no número anterior), que ele “ será calculado, para cada imposto, nos termos dos juros compensatórios devidos a favor do Estado, de acordo com as leis tributárias “.

...

Para as situações previstas no n.º 1, antes da entrada em vigor do DL n.º 7/96, na falta de norma especial que indicasse a taxa de juro

aplicável, teria de se fazer apelo ao preceituado no art. 559º do Código Civil que estabelece que “ os juros legais e os estipulados sem determinação de taxa ou quantitativo são os fixados em portaria conjunta dos Ministros da Justiça e das Finanças e do Plano “, ... (Assim, em 1996, os juros indemnizatórios seriam calculados á taxa de 10% prevista na Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro.)

5 – O n.º 4 do art. 83 do CPT, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 7/96, veio estabelecer que “ a taxa de juros compensatórios corresponde á taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais “.

No entanto, esta norma, como resulta do seu próprio texto, reporta-se directamente apenas ao cálculo dos juros compensatórios e não dos juros indemnizatórios.

Por outro lado, como se referiu, a remissão feita no n.º 3 do art. 24º para o regime dos juros compensatórios como aplicável ao cálculo dos juros indemnizatórios restringe-se às situações previstas no seu n.º 2, de atraso na restituição oficiosa dos impostos, pois a referência feita no n.º 3 aos “ juros referidos no número anterior “ tem forçosamente o alcance de excluir do seu âmbito de aplicação os casos de juros indemnizatórios previstos no n.º 1, derivados de anulação de liquidação de tributos pagos.

...

Por isso, o regime de contagem dos juros indemnizatórios, nas situações previstas no n.º 1 do art. 24º do CPT, não foi alterado por este Decreto-Lei n.º 7/96, continuando, até á entrada em vigor da LGT, a ser aplicável o referido art. 559º n.º 1 do Código civil e Portaria n.º 1171/95.

Em todo o período anterior á entrada em vigor da LGT relativamente ao qual está em causa nos autos o pagamento de juros indemnizatórios (entre 12-2-96 e 1-1-99) não houve qualquer alteração da taxa de juros aplicável pois aquela Portaria vigorou até á entrada em vigor da Portaria n.º 263/99, de 12 de Abril.

Por isso, tem de concluir-se que em todo o período referido os juros indemnizatórios são calculados com base na taxa de juro de 10% ao ano, fixados na Portaria 1171/95.

Assim doutrinou o Pleno da Secção sobre a controvertida questão da contagem dos juros indemnizatórios durante o período de tempo que antecedeu a entrada em vigor da LGT, isto é, até 01.01.1999, entre outros também nos acórdãos do Pleno da Secção de 20.10.03, processo n.º 1041/03 e processo n.º 1076/03, e de 17.11.2004 nos processos n.º 1385/03, 1040/03 e 1183/03.

E assim haverá de proceder-se em execução do julgado que cumpre, já que disparmente decidiu a sindicada sentença que, assim e nesta parte, se revoga.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2005. — Alfredo Madureira (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência do STA. Competência do TCA.*

### Sumário:

*Questionando-se, nas conclusões do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência do STA e pela competência do TCA para aquele conhecer.*

Processo n.º 1050/04-30.

Recorrente: PROGARCIA — Comércio e Pecuária, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Subdirector-geral dos Impostos.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Progarcia-Comércio e Pecuária Ld<sup>ª</sup>, inconformada com a sentença do Mº Juiz do T. T. de 1ª Instância de Lisboa que lhe julgou improcedente o recurso contencioso que interpôs do despacho que lhe indeferiu um recurso hierárquico, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais e nas conclusões V a IX, suscita a questão de saber se, no caso, o Subdirector Geral dos Impostos e um Director de Finanças Adjunto actuaram ou não, respectivamente, com subdelegação e delegação da competência, pedindo, do mesmo passo, a realização de uma diligência probatória.

O relator, porém, considerou que a dita questão lograva enquadramento no plano factual e, por isso, propendeu a declarar este S.T.A. incompetente para o conhecimento do recurso e competente, para tanto, o T.C.A..

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, logo a recorrente requereu a remessa dos autos ao T.C.A. enquanto a E.R. sustentou a competência deste S.T.A., porquanto a dita questão, atenta a sua novidade, pois que nem sequer constituiu causa de pedir no recurso contencioso, não podia agora ser conhecida.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., convergiu com o entendimento do relator, atrás expresso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Tal como se deixou dito, nas aludidas conclusões do recurso suscita-se a questão de saber se aquelas entidades actuaram ou não com subdelegação de competências, pedindo-se a realização de uma diligência probatória.

A dita questão logra enquadramento no plano dos factos, visto que se trata de captar uma ocorrência da vida real que em nada se prende com a interpretação e aplicação da lei.

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

O que, nos termos dos artºs. 21º nº 4, 32º nº 1, al. b), 35º e 41º nº 1 al. a) do anterior E.T.A.F. e 280º do C.P.P.T., determina a incompetência deste S.T.A. para a apreciação do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A.

A tanto não obsta a alegada novidade da predita questão, cabendo ao tribunal competente para o recurso decidir se pode ou não emitir pronúncia quanto a ela.

Termos em que se declara este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso e competente, para tanto, o T.C.A., pela Secção do Contencioso Tributário.

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

Oportunamente, remetam-se os autos ao T.C.A., conforme requerido.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Apoio judiciário. Interrupção do prazo.*

### Sumário:

*Referindo-se a alínea c) do artigo 15.º da Lei n.º 30-E/2000, de 20 de Dezembro, à «nomeação e pagamento de honorários de patrono» ou, em alternativa, ao «pagamento de honorários do patrono escolhido pelo requerente», torna-se necessário, quer naquela primeira situação, quer nesta, a intervenção da Ordem dos Advogados no primeiro caso para nomear patrono, escolhendo um qualquer dos seus membros, e no segundo caso para nomear o escolhido pelo requerente do apoio judiciário.*

*Prevendo os n.ºs 4 e 5 do artigo 25.º a interrupção do prazo em curso para a nomeação de patrono é a mesma aplicável a qualquer das referidas situações.*

Processo n.º 1155/04.

Recorrente: José Carlos Sousa Alves Salazar e outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. José Carlos de Sousa Alves Salazar e Maria de Fátima da Silva Fernandes da Costa Salazar recorrem da sentença que, no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, julgou procedente a excepção de erro na forma do processo e anulou todo o processado.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Os recorrentes, em 11 de Janeiro de 2001, foram citados nos termos do artigo 246º do CPT, do despacho do Chefe da Repartição de Finanças de Matosinhos, do despacho que ordenou a reversão contra os recorrentes.

2. Em 25 de Janeiro, os recorrentes requereram o benefício do apoio judiciário, nas modalidades do pagamento a patrono escolhido e dispensa de pagamento dos demais encargos com o processo, interrompendo-se nessa data o prazo que estava em curso, nos termos do artigo 25º, nº 4 e 5 da LAJ.

3. Por decisão da Ordem dos Advogados de 30.04.2001 e 8.05.2001, foi nomeado patrono aos recorrentes o patrono escolhido.

4. Com a notificação dessa decisão de nomeação de patrono da Ordem dos Advogados foi feita a expressa advertência de que com ela se reinicia o prazo judicial interrompido, nos termos do artigo 33º, nº 1, com referência ao artigo 25º, nº 4 e 5 da LAJ.

5. Os recorrentes apresentaram o seu requerimento inicial, de impugnação, no dia 10 de Abril de 2001, ou seja, por óbvio, antes de decorrer o prazo de 90 dias para a impugnação ou o prazo de 30 dias para deduzir a oposição à execução.

6. O pedido do apoio judiciário, requerido na modalidade do pagamento de honorários a patrono escolhido pelo interessado, constitui uma forma de nomeação oficiosa de patrono, competindo à Ordem dos Advogados a efectiva nomeação do patrono escolhido e a posterior comunicação a este e ao beneficiário do apoio judiciário, só voltando a correr o prazo interrompido com o requerimento do apoio, a partir dessa comunicação, nos termos do artigo 33º, com referência ao artigo 25º, nº 4 e 5, da LAJ.

7. Compete à Ordem dos Advogados proceder à nomeação do patrono ou à confirmação da escolha feita pelos interessados e aceite pelo escolhido, depois de verificar, no caso da indicação de patrono, se não ocorrem indícios de abuso nessa indicação, nos termos do preceituado no artigo 51º da LAJ.

8. Constitui dever do Advogado para com a comunidade “colaborar no acesso ao direito e aceitar nomeações fixadas na lei e pela Ordem dos Advogados, pelo que não se poderá prescindir da atribuição da competência à Ordem dos Advogados, como forma de sindicância sobre a regularidade dessa representação, e de controlo da actividade do Advogado no exercício do patrocínio, representando outro entendimento uma demissão da Ordem dos Advogados das delegação de competências que outro entendimento que lhe foram conferidos pelo Estado.

9. A interpretação que foi dada pela sentença recorrida às normas aplicáveis ao regime do apoio judiciário, contende com o direito constitucional do acesso ao direito e do correlativo dever, também constitucional, de o Advogado o assegurar, nos termos e nas condições fixadas na lei e pela Ordem dos Advogados, interpretação essa que é inconstitucional, por estar em desconformidade à Constituição da República Portuguesa, por violação do disposto no artigo 20º da CRP.

10. A decisão recorrida ao decidir como decidiu interpretou mal o disposto nos artigos 3º, 15º, 18º, nº 1, c) e nº 2, 27º, nº 1 e nº 2, 50º e 51º da Lei 30-E/2000, de 20 de Dezembro, e violou o disposto nos artigos 25º, nº 4 e 5 e 33º da citada lei, bem como violou o disposto no artigo 78º, alínea c) do DL 84/84, de 16 de Março, com a redacção da Lei 80/2001, de 20 de Julho e o artigo 20º da Constituição da República Portuguesa.

11. Deve a sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que considere atempada a apresentação da impugnação, e em consequência, ser determinada a convalidação da impugnação, dado o erro na forma do processo, em processo de oposição à execução.



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

A tese dos recorrentes supõe que o requerimento de apoio judiciário foi deduzido na pendência do processo de oposição / impugnação contudo o que está estabelecido no probatório da sentença recorrida e aceite pelos recorrentes é que o pedido de apoio foi feito antes da instauração do processo de impugnação / oposição.

Mas mesmo que se entendesse que o pedido foi feito na pendência da acção, no caso não ocorreria qualquer interrupção do prazo porque os recorrentes já tinham patrono escolhido (cfr. Ac. TC n.º 467/04, de 23-06-04, DR 2.ª S de 13-8-04).

Assim falha um dos pressupostos da possibilidade de convalidação da impugnação judicial em oposição à execução pelo que há que confirmar o julgado.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1- Em 22.04.1994 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 351494 / 100656.8, por dívidas de IVA relativas aos anos de 1991, 1992, 1993 e 1994, da firma Costa & Salazar, Indústria de Confeções, Lda., conforme informação constante de fls. 20, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

2- Em 20.01.03, por despacho do Chefe de Finanças do 2.º Serviço de Finanças de Matosinhos, foi ordenada a reversão contra José Carlos de Sousa Salazar e Maria de Fátima da Silva Fernandes da Costa Salazar, aqui impugnantes; (Cfr. doc. referido em 1).

3- Em 11 de Janeiro de 2001, os impugnantes foram citados nos termos do artigo 246.º do Código de Processo Tributário, conforme articulado a fls. 33 e seguintes e documento de fls. 108 do p.a. apenso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

4- Em 25 de Janeiro de 2001, com vista à instauração da presente impugnação, foi requerido pelos impugnantes o benefício de apoio judiciário nas modalidades de pagamento de honorários a patrono escolhido e dispensa de pagamento, total e parcial, dos demais encargos do processo, conforme documento de fls. 16 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

5- A presente impugnação foi deduzida no dia 10 de Abril de 2001, conforme carimbo oposto na petição inicial, cujo teor se dá por integralmente reproduzida;

6- Em 18 de Janeiro de 2002, os impugnantes, por intermédio do articulado a fls. 33 e seguintes, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, vieram requerer a convalidação da presente impugnação em oposição à execução fiscal, alegando, para tal, os argumentos que a seguir se sintetizam:

1) Estão cumpridos os requisitos constantes dos artigos 203.º a 207.º do C.P.P.T para a efectivação da convalidação;

2) O requerimento deu entrada dentro do prazo de 30 dias contados da citação.

3.1. A decisão recorrida entendeu que, face à matéria de facto provada, era legalmente admissível a convalidação da presente impugnação em oposição à execução fiscal pois que do teor da petição inicial ressalta que, por um lado, alegam factos tendentes a demonstrar não se verificarem os pressupostos da sua responsabilidade subsidiária, por ausência de culpa e por outro, invocam a ilegalidade do despacho de reversão, por ausência de fundamentação.

É que os impugnantes consideram que foram violados os arts. 13.º do Código de Processo Tributário (CPT) e art. 24.º n.º 1 a) e b) da LGT e a

final, terminam peticionando a revogação do “despacho de reversão da execução proferido (...), ou, e sem conceder, declarar o acto impugnado ilegal, por falta de fundamentação”.

Por isso a decisão recorrida, depois de afirmar que ocorre erro na forma de processo pois que pretendendo discutir não a legalidade da liquidação mas antes reagir contra a imputação que lhes foi efectuada da dívida, considerando que não se verificam os pressupostos da responsabilidade subsidiária, designadamente a ausência de culpa a forma adequada seria a oposição e não a impugnação, concluiu que não podia convalidar-se esta naquela forma de processo pois que seria a oposição intempestiva já que citados em 11-01-2001 tinham, nos termos do art.º 203.º do CPPT, 30 dias para deduzir oposição a qual só foi instaurada em 10-04-2001.

É esta decisão que vem questionada no presente recurso.

3.2. Nas conclusões das alegações sustentam os recorrentes, em síntese, que, em 11 de Janeiro de 2001, foram citados do despacho que ordenou a reversão contra os recorrentes, que em 25 de Janeiro requereram o benefício do apoio judiciário, nas modalidades do pagamento a patrono escolhido e dispensa de pagamento dos demais encargos com o processo e que, por isso, nesta data se interrompeu o prazo que estava em curso, nos termos do artigo 25.º n.º 4 e 5 da LAJ pois que, por decisão da Ordem dos Advogados de 30.04.2001 e 8.05.2001, foi nomeado patrono aos recorrentes o patrono escolhido.

Que com a notificação dessa decisão de nomeação de patrono da Ordem dos Advogados foi feita a expressa advertência de que com ela se reinicia o prazo judicial interrompido, nos termos do artigo 33.º n.º 1, com referência ao artigo 25.º n.º 4 e 5 da LAJ e que os recorrentes apresentaram o seu requerimento inicial, de impugnação, no dia 10 de Abril de 2001, antes de decorrer o prazo de 90 dias para a impugnação ou o prazo de 30 dias para deduzir a oposição à execução.

Acrescentam que a interpretação que foi dada pela sentença recorrida às normas aplicáveis ao regime do apoio judiciário, contende com o direito constitucional do acesso ao direito e do correlativo dever, também constitucional, de o advogado o assegurar, nos termos e nas condições fixadas na lei e pela Ordem dos Advogados, interpretação essa que é inconstitucional, por estar em desconformidade à Constituição da República Portuguesa, por violação do disposto no seu artigo 20.º.

Segundo a decisão recorrida, nos termos do artigo 203.º do CPPT, a oposição à execução fiscal devia ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação a qual ocorreu em 11 de Janeiro de 2001 pelo que a sua instauração em 10-04-2001 foi intempestiva o que acarretava a impossibilidade da referida convalidação.

Segundo a mesma decisão, ao contrário do que é alegado pelos impugnantes, com a apresentação do requerimento para concessão do benefício de apoio judiciário, nas modalidades de pagamento de honorários a patrono escolhido e dispensa de pagamento dos demais encargos do processo, não se interrompe o prazo para a prática da dedução tempestiva da oposição à execução fiscal.

A sentença recorrida cita no mesmo sentido o Ac. da Relação do Porto de 16-01-2003 no Proc. 0232714 ([www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

É tal interpretação veio a ser apreciada pelo Tribunal Constitucional o qual se pronunciou pela sua conformidade com a CRP (Ac. n.º 467/2004, DR II.ª S, n.º 190, de 13-08-2004, p. 12.208 e seguintes).

É certo que o artigo 25.º 4 da Lei n.º 30-E/00, de 20 de Dezembro (Lei do Apoio Judiciário) apenas prevê a interrupção do prazo processual em

curso, com a junção aos autos do documento comprovativo da apresentação do pedido de apoio, quando o pedido é apresentado na pendência de acção e o requerente pretenda a nomeação de patrono.

Parece que se o requerente já escolheu um patrono careceria de fundamento a interrupção do prazo para a prática do acto processual.

Tal escolha poderia entender-se como definitiva e o requerente pagaria ou não os seus honorários consoante o pedido fosse indeferido ou deferido.

Tal entendimento parte do pressuposto que os dois segmentos da alínea c) do artigo 15º da Lei n.º 30-E/2000, consagram duas modalidades distintas de apoio judiciário e que consistiriam na “nomeação e pagamento de honorários de patrono” “ou, em alternativa”, no “pagamento de honorários do patrono escolhido pelo requerente”.

Contudo pode entender-se que, quer na primeira daquelas situações, quer nesta, necessário se torna a intervenção da Ordem dos advogados no primeiro caso para nomear patrono escolhendo um qualquer dos seus membros e no segundo caso para nomear o escolhido pelo requerente do apoio judiciário.

É este o sentido da anotação de Salvador da Costa em Apoio Judiciário, 3ª edição, p. 63 e 64, quando escreve o seguinte:

“4. Prevê a alínea c) deste artigo sobre o apoio judiciário na modalidade de patrocínio judiciário, e estatui que ele pode abranger a nomeação e pagamento de honorários do patrono ou, em alternativa, o pagamento dos honorários do patrono escolhido pelo requerente.

...

A modalidade de apoio judiciário na vertente de patrocínio judiciário abrange a nomeação de patrono, advogado, advogado estagiário e solicitador e o pagamento dos concernentes honorários e despesas que houver conexas com o serviço de patrocínio.

O pedido de apoio judiciário na modalidade de patrocínio judiciário é susceptível de abranger, e será a regra, a nomeação de patrono e o pagamento dos respectivos honorários.

Basta formular o pedido de apoio judiciário na modalidade de nomeação de patrono, certo que esse pedido implica o pedido de pagamento dos respectivos honorários por parte do Cofre Geral dos Tribunais.

Admite, porém, a lei, em alternativa, que o requerente do apoio judiciário solicite o pagamento dos honorários do advogado, advogado estagiário da sua escolha.

A última parte deste normativo suscita alguma dificuldade de interpretação. Com efeito, o seu elemento literal, em leitura fora do respectivo contexto, é porventura susceptível de permitir o entendimento de que os utentes do serviço de patrocínio judiciário oficioso que contrataram livremente advogado, advogado estagiário ou solicitador para os patrocinar têm direito, por virtude da sua situação de insuficiência económica, a requerer e a obter, à custa do Estado, o pagamento dos correspondentes honorários.

Dir-se-á, porventura, *prima facie*, com efeito, que o apoio judiciário na modalidade de patrocínio judiciário é susceptível de abranger o pagamento dos honorários do patrono que o requerente haja constituído, mas não é assim.

O elemento lógico de interpretação não confirma, porém, o referido entendimento interpretativo.

O elemento sistemático de interpretação que do conjunto das normas integrantes do sistema do acesso ao direito e aos tribunais se extrai e a história e o fim da lei impõem é a conclusão de que o patrono, podendo embora ser indicado pelo requerente do apoio judiciário, não prescinde da sua nomeação no quadro do sistema, que pode ou não aceitar a indicação pelo utente e de que os serviços dos causídicos a pagar pelo Estado no âmbito do apoio judiciário na vertente do patrocínio são apenas os daqueles que foram nomeados nos termos do respectivo procedimento.

É que este normativo está conexionado com aquele outro que expressa ser atendível a indicação pelo requerente do apoio judiciário de advogado, advogado estagiário ou solicitador, quando estes declarem aceitar a prestação dos serviços requeridos, nos limites das normas regulamentares da Ordem dos Advogados ou da Câmara dos Solicitadores, conforme os casos.

A lei, ao expressar que, em alternativa, o apoio judiciário compreende o pagamento dos honorários do patrono escolhido pelo requerente, está, como é natural, face ao regime do acesso ao direito e aos tribunais, a reportar-se ao causídico indicado pelo requerente e nomeado para o patrocínio no quadro do apoio judiciário pelo órgão profissional forense competente, na sequência da decisão dos serviços de segurança social ...

Não é, por isso, correcto o entendimento de que o pedido de pagamento de honorários de causídicos constituídos livremente pelo requerente do apoio judiciário abrange a actividade posterior à sua concessão”.

Do exposto parece resultar que quer aquela modalidade de apoio judiciário com a nomeação e pagamento de honorários de patrono quer a alternativa do pagamento de honorários do patrono escolhido pelo requerente não dispensam a nomeação a efectuar pela O A.

E foi o que aconteceu na situação concreta dos presentes autos pois que apesar de os recorrentes terem solicitado apoio judiciário na modalidade alternativa” de pagamento de honorários do patrono escolhido pelo requerente o certo é que a Ordem veio a nomear patrono aos ora recorrentes conforme resulta de fls. 35 e 36.

Daí que prevendo os n.ºs 4 e 5 do artigo 25º a interrupção do prazo em curso para a nomeação de patrono seja a mesma aplicável à situação concreta dos presentes autos pois que tal interrupção ocorre com a junção aos autos do documento comprovativo da apresentação do requerimento com que é promovido o procedimento administrativo.

Assim sendo não é de manter a decisão recorrida a qual se pronunciou pela intempestividade da petição de impugnação e, por isso, julgou inviável a convalidação do processo de impugnação em oposição à execução.

4. Nos termos expostos concede-se provimento ao recurso e revoga-se a sentença recorrida para que seja substituída por outra que não julgue inviável a convalidação com fundamento na referida intempestividade da petição de impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2005. — António Pimpão (relator) — Baeta Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Contribuições para a segurança social. Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro. Decreto regulamentar. Artigo 4.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março.*

### Sumário:

- I — *O decreto regulamentar que dá execução a um decreto-lei, para além de não o poder contrariar, deve destinar-se a dar-lhe execução.*
- II — *O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, na medida em que contraria o disposto nos artigos 5.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, é ilegal.*

Processo n.º 1277/04-30.

Recorrente: FORRESTER & C.ª, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

1. **FORRESTER & Cª, SA**, com sede na rua Guilherme Braga, 38, Vila Nova de Gaia, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real, a liquidação de Contribuições para a Segurança Social.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O n.º 2 do art. 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do art. 5º do DL n.º 401/86.

2. Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do art. 112º da Constituição (o então n.º 5 do art. 115º da Constituição).

3. A douda sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n.º 2 do art. 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4. A douda sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n.º 2 do art. 4º é válido.

5. O Supremo Tribunal Administrativo, por doudo acórdão de 16/6/2004, já veio, noutro processo, reconhecer que a razão está com a ora recorrente (proc. 297/04 – 2ª Secção).

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 15/4/98 a impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 1.698,85 €(Esc. 340.588\$00), referente ao mês de Março de 1998, aplicando a taxa social única.

2. A impugnação foi deduzida em 19/6/98.

3. A liquidação foi efectuada pela impugnante na sequência de instruções expressas dos Serviços da Segurança Social.

3. Está em causa a eventual ilegalidade do n.º 2 do art. 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30/12, introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3/3.

Aquele primeiro diploma visa regulamentar o Decreto-Lei n.º 401/86, de 2/12 e o segundo procedeu a duas alterações a queloutro diploma.

O diploma fundamental é assim o referido DL n.º 401/86, servindo os restantes para o regulamentar.

O objectivo deste diploma vem consagrado no seu art. 1º, que o define assim:

“O presente diploma tem por objectivo alargar o âmbito do regime geral de segurança social a todos os trabalhadores que exerçam actividades agrícolas através da vinculação obrigatória, tendo em atenção as condições específicas do exercício da actividade ao regime geral dos trabalhadores por conta de outrem ou ao regime dos trabalhadores independentes, de acordo com as normas constantes deste diploma”.

O art. 5º do citado Decreto definiu qual o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem e o art. 6º definiu o regime contributivo de outros trabalhadores por conta de outrem.

Por sua vez, em execução daquele Decreto-Lei, o art. 4º do *DR* n.º 75/86 veio definir quais as “actividades equiparadas a actividades agrícolas”.

Mas, aditando um n.º 2 ao referido art. 4º deste diploma, o *DR* n.º 9/88, veio restringir as “actividades equiparadas a actividades agrícolas”, estipulando que, “não se consideram explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas”.

Pois bem.

Desta restrição, e em execução dela, a liquidação impugnada sofreu um acréscimo, já que deu origem à aplicação de taxas superiores às previstas nos art.ºs. 5º e 6º do citado DL n.º 401/86.

Assim, se for ilegal, como defende a recorrente, o citado diploma regulamentar, ilegal será a liquidação impugnada (na parte em que as taxas respectivas superarem as previstas nos referidos normativos atrás citados).

Como é sabido, o regulamento normativo que dá execução a um decreto-lei, para além de não o poder contrariar “não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado”.

Será que o regulamento em questão ultrapassou essa execução?

Este Supremo Tribunal vem entendendo que sim, constituindo o acórdão deste Supremo Tribunal de 16/6/2004 (rec. n.º 297/04) um estudo aturado da questão, que merece o nosso inteiro acolhimento, e para cuja fundamentação completa remetemos.

Escreveu-se nomeadamente no citado aresto:

“...O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei n. 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

“Ora, os já apontados artigos 5º e 6º do decreto-lei n. 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

“Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cf. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

“Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

“O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar n. 9/98 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei n. 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

“A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

“E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

“Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores,

“E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta...”

E adiante:

“Temos, pois, que ... é ilegal o artigo único do decreto regulamentar n. 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n. 2 ao artigo 4º do decreto regulamentar n. 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5º e 6º do decreto-lei n. 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores”.

Assim, o acto tributário impugnado é ilegal, na medida em que as taxas aplicadas são superiores às previstas nos referidos artºs. 5º e 6º do referido DL n. 401/86. Ou seja: na medida do respectivo excesso.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso interposto, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se, em consequência, procedente a impugnação, pelo que se anula o acto tributário impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Contribuições à segurança social. Trabalhadores agrícolas por conta de outrem. Decreto-Lei n.º 401/86. Decretos Regulamentares n.ºs 75/86 e 9/88. Explorações agrícolas.*

### Sumário:

*O n.º 2 do artigo 40.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, aditado pelo artigo único do Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal por emitido ao abrigo e como regulamento de execução do Decreto-Lei n.º 401/86, extrapolar, contrariando a sua normação, excluindo da previsão neste contida determinados trabalhadores agrícolas por conta de outrem, através da exclusão de certas explorações agrícolas, sujeitando-os, por tal via, a um regime contributivo para a segurança social, diverso e mais oneroso do que o previsto naquele diploma legislativo.*

Processo n.º 1279/04-30.

Recorrente: FORRESTER & C.ª, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por FORRESTER, C.ª, S.A., da sentença do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, de 18/11/2003, que julgou improcedente a impugnação judicial, por aquela deduzida, contra a liquidação de contribuições para a Segurança Social, no montante de €1.413,99.

Fundamentou-se a decisão, no que ora interessa, em que o art. 4º, n.º 2 do Decreto-Regulamentar n.º 9/88, de 03 de Março, não padece de ilegalidade pois não viola o art. 50, n.º 2 do D.L. n.º 401/86, de 02 de Dezembro uma vez que, não definindo este o que deva entender-se por «explorações agrícolas», veio apenas precisar, pela negativa, o respectivo conceito, tratando-se «claramente de norma interpretativa que tem como pressuposto uma incerteza sobre o significado do preceito interpretado ou a possibilidade de interpretações múltiplas que se pretendem uniformizar», conforme resulta do seu preâmbulo donde, aliás, constam as normas habilitantes.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1.ª O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 401/86;

2.ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112.º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115.º da Constituição).

3.ª A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4.ª A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a Segurança Social baseado nesse n.º 2 do artigo 4.º válido.

5.ª O Supremo Tribunal Administrativo, por douto Acórdão de 16 de Junho de 2004, já veio, noutro processo, reconhecer que a razão está com a ora Recorrente (Proc. 297/04 - 2a Secção).

Nestes termos e nos demais que serão superiormente supridos, deve ser revogada, por erro de julgamento, a douta sentença de que agora se recorre, sendo julgada procedente a impugnação *sub judice*.»

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, conforme jurisprudência desta Secção em casos idênticos, a qual enumera.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1. Em 14 de Junho de 2002, a impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 19.585,73 Euros, referente ao mês de Maio de 2002, aplicando a taxa social única – documento de fls. 14.

2. A liquidação foi efectuada pela impugnante na sequência de instruções expressas prestadas pelos Serviços da Segurança Social – documentos juntos pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

3. O montante de contribuições impugnado resulta da diferença entre o montante que foi pago com a aplicação da taxa do regime geral (taxa social única, que foi aplicada) e o montante que a impugnante teria de pagar caso aplicasse a taxa do regime de incentivos previsto no Decreto-Lei n.º 401/86, de 02 de Dezembro, regulamentado pelo Decreto-Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, alterado pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, de 03 de Março – documentação junta pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

4. A impugnação foi deduzida em 20/08/2002 – fls. 2.»

Vejamos, pois:

O D.L. n.º 401/86, de 02 de Dezembro, procurou, como é intenção confessada no seu preâmbulo, acelerar o processo de integração dos trabalhadores agrícolas no regime geral da Segurança Social, integração já presente, como processo gradual, na Lei n.º 24/84, de 14 de Agosto que definiu os princípios fundamentais da Segurança Social, e no D.L. n.º 81/85, de 28 de Março.

Para o efeito, o art. 5.º daquele primeiro diploma legal, estabeleceu o «regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem» – de 29%, correspondendo 21% às entidades patronais e 8% aos trabalhadores (n.º 1) –, considerando – n.º 2 – como tal os referidos nas al. a) e e) do art. 3.º do D.L. n.º 81/85 e respectivas entidades patronais.

Tais alíneas abrangem os trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola - al. a) - e os que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes - al. e) -, todos «ao serviço da exploração agrícola» - corpo do artigo.

Por sua vez, o seu art. 12.º estabelece que o diploma, entrado em vigor em 01/01/1987, seria objecto de regulamentação por Decreto-Regulamentar.

O que veio a acontecer com o Decreto-Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro.

Trata-se, assim, de um regulamento de execução, consequentemente acessório e executivo da lei, que, pois, não só a não pode contrariar, como tem de se limitar a dar-lhe execução.

Tal diploma foi alterado pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, de 03 de Março, que, não podendo deixar de ter idêntica natureza, procurou clarificar «alguns pontos de dúvida», «para permitir uma actuação uniforme e consentânea com os princípios subjacentes àquele diploma», nomeadamente o «enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola...».

Efectivamente, o D.L. n.º 401/86, adoptou medidas tendentes a atenuar perturbações plausíveis relativamente a «sectores economicamente mais débeis» como «uma brusca subida dos encargos sociais».

Cautelas que não teriam razão de ser quanto àqueles indústrias transformadoras e respectivos trabalhadores, que «ultrapassam o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Assim, o artigo único do Decreto-Regulamentar n.º 9/88 alterou o art. 4.º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86 aditando-lhe o n.º 2 que passou a estabelecer não se considerarem «explorações agrícolas» «as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas».

De modo que a questão dos autos é a de saber se tal normativo regulamentar contraria o disposto, e atrás referido, no art. 5.º, n.º 2 do D.L. n.º 401/86.

Como se viu, os arts. 5.º e 6.º do D.L. n.º 401/86 definem directa e explicitamente os regimes contributivos para a Segurança Social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, não deixando lugar, no ponto, a qualquer regulamentação.

Mas, assim sendo, o Decreto-Regulamentar n.º 9/88 veio efectivamente alterar o regime contributivo ali expresso.

Pois, deixando de considerar como explorações agrícolas as constantes daquele art. 4.º, n.º 2, os seus trabalhadores deixaram consequentemente de poder ser considerados trabalhadores agrícolas, nos termos do dito art. 5.º, alterando-se, pois, o respectivo regime contributivo resultante deste normativo.

O que estava vedado ao diploma regulamentar quer porque o ponto não necessitava de regulamentação, antes sendo o decreto-lei exaustivo

na matéria quer porque não pode emitir norma para além do mesmo mas, apenas, proceder à sua execução.

Como se refere no Ac'd deste STA de 16/06/2004 rec. 297/04:

«O certo é que o diploma legal aqui regulamentado (dito D.L. n.º 401/86) não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir neste domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos, uma parte deles - os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos das empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso, mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas - só para efeitos do diploma, claro...».

Assim e ao contrário do constante no despacho n.º 84/SESS/89, de 22/08/1989, in D.R., II Série, de 14 de Julho seguinte, o Decreto-Regulamentar não se limitou a interpretar a lei; antes efectuou norma *ex novo*: «ao definir, restritivamente, o conceito de explorações agrícolas», introduziu nela uma nova configuração que o texto do Decreto-Lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação» - cfr. acórdão citado.

O D.L. n.º 401/86 - arts. 1 e 2º - abrange todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

Pelo que a ressalva do diploma regulamentar só podia constar do Decreto-Lei ou de outro diploma de formação equivalente.

Dir-se-á, todavia, que o texto do Decreto-Lei, ao não incluir a norma regulamentar, estará, ainda assim, a concretizar o dito propósito expresso no diploma e referido: «diminuir o impacte causado a um sector economicamente débil, pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente».

É que, fixando o D.L. n.º 401/86, como se disse, o regime contributivo de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem e todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção ou exclusão assente no destino dado à produção, na respectiva intenção ou no carácter primário ou secundário da exploração agrícola enquanto actividade empresarial, terá entendido que o regime contributivo mais favorável devia beneficiar todos aqueles trabalhadores e entidades patronais, ainda que a respectiva exploração agrícola não constituísse a sua actividade principal, assim concretizando o princípio expresso no preâmbulo do diploma.

É, pois, ilegal o artigo único do Decreto-Regulamentar n.º 9/88 na parte em que aditou o n.º 2 do art. 4º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, em desconformidade com o disposto nos arts. 5º e 6º do D.L. n.º 401/86, o que torna ilegal, por violação de lei, o acto de liquidação impugnado.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência uniforme do STA: cfr., por todos, o cit. Ac'd de 16/06/2004 (que, aliás, aqui se seguiu de

perto), de 13/10/2004 recs. 332/04, 311/04 e 374/04 e de 15/12/2004 rec. 0313/04.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e, julgando-se procedente a impugnação judicial, anula-se a liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Contribuições para a segurança social. Exploração agrícola. Princípio da hierarquia das normas. Inconstitucionalidade orgânica. Inconstitucionalidade material.*

### Sumário:

- I — O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, ao excluir do âmbito do Decreto-Lei n.º 401/86 as explorações agrícolas «que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas», tem um alcance restritivo que não tinha este último diploma, que incluía no âmbito do regime especial de contribuições para a segurança social a generalidade dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente da natureza da exploração agrícola em que desenvolviam a sua actividade.*
- II — Nestas condições, quer se atribua carácter interpretativo quer se reconheça carácter inovador e revogatório àquele Decreto Regulamentar n.º 9/88, ele será orgânica e materialmente inconstitucional por violar o n.º 5 do artigo 115.º da CRP (na redacção de 1982) que proíbe que diplomas legislativos sejam interpretados ou revogados, em qualquer dos seus preceitos, por diplomas de natureza não legislativa.*

Processo n.º 1283/04-30.

Recorrente: Forrester & C.ª, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – FORRESTER & C.ª, S.A. impugnou uma liquidação efectuada pelo Centro Regional de Segurança Social de Vila Real, no valor de 375.921\$00, relativa a contribuições para a segurança social.

O Tribunal Tributário de Viseu julgou a impugnação improcedente. Inconformada, a impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com as seguintes conclusões:

1ª O nº 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, é ilegal porque viola o nº 2 do artigo 5º do Decreto-Lei nº 401/86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual nº 6 do artigo 112º da Constituição (o então nº 5 do artigo 115º da Constituição);

3ª A douda sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, in casu, o referido nº 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, incorreu em erro de julgamento;

4ª A douda sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse nº 2 do artigo 4º é válido;

5ª O Supremo Tribunal Administrativo, por doudo acórdão de 16 de Junho de 2004, já veio, noutro processo, reconhecer que a razão está com a Recorrente (Proc. 297/04 – 2.ª Secção)

Nestes termos e nos demais que serão superiormente supridos, deve ser revogada, por erro de julgamento, a douda sentença de que agora se recorre, sendo julgada procedente a impugnação «sub judice».

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer no sentido do não provimento do recurso, nos seguintes termos:

O recurso merece provimento, nos termos da jurisprudência pacífica da Secção, tirada em casos idênticos: ac. de 16-6-04, r. 297/04-30; de 13-10-04, recs. N.ºs 311/03-30, 332/04-30 e 374/04-30.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 15 de Junho de 1998 a Impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 1.875,09 Euros (Esc. 375.921\$00), referente ao mês de Junho de 1998, aplicando a taxa social única) – documento de fls. 15.

2. A Impugnação foi deduzida em 11-9-1998 – fls. 1.

3.º A liquidação foi efectuada pela Impugnante na sequência de instruções expressas dos Serviços da Segurança Social – documentos juntos pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

3 – O objecto do recurso jurisdicional é delimitado pelas conclusões das alegações (art. 684.º, n.º 3, do C.P.C.).

Por isso, não há que apreciar a decisão recorrida na parte em que não foi atacada no presente recurso jurisdicional.

Assim, as únicas questões a apreciar, são as da legalidade e constitucionalidade do nº 2 do art. 4.º do Decreto Regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção dada pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, por violação do preceituado no nº 2 do art. 5.º do Decreto-Lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e do art. 112.º, n.º 6 (anterior art. 115.º, n.º 5, da C.R.P.).

4 – Antes de mais, importa indicar o conteúdo de toda esta legislação.

O Decreto-Lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, alargou o âmbito do regime geral de segurança social a todos os trabalhadores que exerçam

actividades agrícolas através da vinculação obrigatória ao regime geral dos trabalhadores por conta de outrem ou ao regime dos trabalhadores independentes.

No seu art. 5.º, este diploma estabelece o seguinte:

#### Artigo 5.º

##### Regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem

1 - As contribuições relativas aos trabalhadores agrícolas por conta de outrem são calculadas pela aplicação da taxa global de 29%, correspondendo 21% às entidades patronais e 8% aos trabalhadores, sobre o valor da remuneração mínima mensal do sector, proporcional ao número de dias de trabalho efectivamente prestado.

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

3 - A taxa global fixada no n.º 1 será gradualmente atingida até ao ano de 1993, em termos a regulamentar.

As referidas alíneas a) e e) do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 81/85 reportam-se a «trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola» e aos «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

O Decreto Regulamentar n.º 75/86, que veio regulamentar aquele Decreto-Lei n.º 401/86, estabeleceu, no seu art. 4.º, o seguinte:

#### Artigo 4.º

##### Actividades equiparadas a actividades agrícolas

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

O Decreto Regulamentar n.º 9/88 deu a seguinte redacção a este art. 4.º, atribuindo o n.º 1 à redacção inicial e aditando-lhe um n.º 2 com a seguinte redacção:

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

O art. 115.º, n.º 5, da C.R.P., na redacção vigente em 1988, quando foi dada a referida redacção ao art. 4.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar nº 75/86, tinha a seguinte redacção (¹):

5. Nenhuma lei pode criar outras categorias de actos legislativos ou conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos.

5 – O Decreto-Lei nº 401/86 alargou o âmbito do regime geral da segurança social à generalidade dos trabalhadores que exerciam actividade profissional no domínio da agricultura, como se conclui do seu art. 1.º que se reporta, expressamente, «**todos os trabalhadores que exerçam actividades agrícolas**».

O seu art. 5.º, n.º 2, que fixou as taxas das contribuições para os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, através da remissão para as alíneas a) e e) do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 81/85, inclui neste regime contributivo especial os «trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola» e os «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

Não há assim, à face desta norma, suporte para excluir deste regime especial de tributação quaisquer trabalhadores agrícolas permanentes por conta de outrem, com base na natureza da exploração agrícola, pois expressamente se refere que a inclusão nesse regime é feita «independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola».

Não se excluem, assim, deste regime especial os trabalhadores de empresas que não se dedicam apenas ao sector primário da produção agrícola mas também têm actividade no sector secundário (indústrias transformadoras), designadamente aquelas que se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para o fornecimento e manutenção dessas indústrias.

Assim, é inequívoco que o n.º 2 do art. 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, ao excluir do âmbito do Decreto-Lei n.º 401/86 as explorações agrícolas «que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas», tem um alcance restritivo que não tinha este último diploma.

Nestas condições, tem de concluir-se que esta nova redacção, quer se lhe atribua carácter interpretativo quer se lhe reconheça carácter inovador e revogatório do anteriormente vigente, sempre será orgânica e materialmente inconstitucional, pois viola aquele n.º 5 do art. 115.º da C.R.P. que, proíbe que diplomas legislativos sejam interpretados ou revogados, em qualquer dos seus preceitos, por diplomas de natureza não legislativa e altera a incidência subjectiva daquele regime especial de contribuições para a Segurança Social sem credencial parlamentar, em matéria que se englobava na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [arts. 168.º, n.º 1, alínea i), e 106.º, n.º 2, da C.R.P. na redacção de 1982].

6 – Conclui-se, assim, que ocorreu erro de julgamento na sentença recorrida, ao considerar como constitucionalmente admissível a restrição do âmbito do Decreto-Lei n.º 401/86 operada por aquele Decreto Regulamentar n.º 9/88.

Termos em que acordam nesta Secção do Contencioso Tributário em

- conceder provimento ao recurso jurisdicional;
  - revogar a sentença recorrida;
  - julgar procedente a impugnação e
  - anular a liquidação impugnada.
- Sem custas.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2005. — Jorge de Sousa (relator) — Pi-menta do Vale — Vítor Meira.

(<sup>1</sup>) Esta norma, a partir da revisão constitucional de 1997, passou a ser o n.º 6 do art. 112.º.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Limites do decreto regulamentar destinado a regulamentar um decreto-lei.*

### Sumário:

*Não pode o Governo, no uso dos poderes conferidos por um decreto-lei para o regulamentar, emitir um decreto regulamentar no qual exclui de previsão contida no articulado desse decreto-lei determinados sujeitos, submetendo-os, por esta via, a taxas contributivas diversas das consagradas no diploma legal.*

Processo n.º 1298/04-30.  
 Recorrente: Forrester & C.ª, S. A.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. **FORRESTER & C.ª, S.A.**, com sede em Vila Nova de Gaia, recorre da sentença do Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real que julgou improcedente a sua impugnação judicial da liquidação de contribuições a favor da Segurança Social.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 401/86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112.º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115.º da Constituição).

3ª A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n.º 2 do artigo 4.º é válido.

**5ª O Supremo Tribunal Administrativo, por duto acórdão de 16 de Junho de 2004, já veio, noutra processos reconhecer que a razão está com a ora recorrente (Proc. 297/04 - 2ª Secção).**

Nestes termos e nos demais que serão superiormente supridos, deve ser revogada, por erro de julgamento, a douta sentença de que agora se recorre, sendo julgada procedente a impugnação «*sub judice*».

1.2. A Fazenda Pública não contra-alega.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece parcial provimento, tal como o obtiveram



dois anteriores, em que se suscitava «questão jurídica idêntica (...), com formulação de idênticas conclusões»

1.4. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2. A sentença recorrida estabeleceu a factualidade seguinte:

«1. Em 18 de Julho de 2002 a Impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 19.832,86 Euros, referente ao mês de Junho de 2002, aplicando a taxa social única – documento de fls. 14.

2. A liquidação foi efectuada pela Impugnante na sequência de instruções expressas prestadas pelos Serviços da Segurança Social – documentos juntos pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

3. O montante de contribuições impugnado resulta da diferença entre o montante que foi pago com a aplicação da taxa do regime geral (taxa social única, que foi aplicada) e o montante que a Impugnante teria de pagar caso aplicasse taxa do regime de incentivos previsto no Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, regulamentado pelo Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, alterado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março – documentação junta pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social

4. A Impugnação foi deduzida em 27-08-2002 – fls. 1».

3.1. Nota o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto que há já decisões do Tribunal em casos idênticos, relativos, aliás, à mesma recorrente, decidindo, todos, pelo provimento de recursos em que a mesma é a questão suscitada.

Assim é, na verdade.

Trata-se dos acórdãos de 16 de Junho de 2004, no recurso n.º 297/04, 13 de Outubro de 2004, nos recursos n.ºs. 311/04, 332/04 e 374/04, 15 de Dezembro de 2004, nos recursos n.ºs. 313/04 e 375/04, 12 de Janeiro de 2005, no recurso n.º 1062/04, 19 de Janeiro de 2005, nos recursos n.ºs 1061/04 e 1064/04, 26 de Janeiro de 2005, nos recursos n.ºs 1063/04, 1066/04, 1068/04, e 1069/04, 2 de Fevereiro de 2005, no recurso n.º 1367/04, 9 de Fevereiro de 2005, nos recursos n.ºs 1282/04, 1284/04, 1285/04 e 1362/04, e 16 de Fevereiro de 2005, nos recursos n.ºs. 1213/04, 1278/04 e 1288/04.

Não vêm invocados, ainda desta feita, argumentos que nos levem a alterar a orientação seguida, pelo que se reproduz aqui, na parte aplicável, o primeiro dos apontados acórdãos, relatado pelo também agora relator.

3.2. A invocação do vício de forma por falta de fundamentação, em que a impugnante fez assentar a sua pretensão de anulação desta, foi abandonada na presente fase, de recurso jurisdicional, vindo a sentença questionada, apenas, no que concerne ao julgamento feito sobre o vício de violação de lei imputado ao acto de liquidação.

Tal vício radica nas alegadas ilegalidade e inconstitucionalidade do n.º 2 do artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, introduzido pelo decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, por violação do artigo 5.º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e 115.º n.º 5 da Constituição (actualmente, 112.º n.º 6).

Conforme se afirma na sentença recorrida, «defende a impugnante que a alteração do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86 dada pelo Decreto Regulamentar n.º 9/98, de 3 de Março, viola o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, face à definição restritiva do conceito de **exploração agrícola**».

A questão que está em causa na presente impugnação judicial é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores

agrícolas ao serviço da impugnante, ora recorrente. A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75%, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador. Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro.

3.3. O decreto-lei n.º 81/85, de 28 de Março (que o decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro viria a referir, sem o revogar), pretendeu definir «o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária», tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo «Diário da República».

Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial de segurança social «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas, «a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos». Quanto aos «trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele [regime geral] são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular» (do preâmbulo do diploma).

Assim é que o artigo 3.º, conjugado com o artigo 2.º n.º 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral «os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola»; os «que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas»; os «que exerçam profissão comum a outras actividades económicas»; os que prestem serviço às empresas» «que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial»; e os «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

Abrangidos pelo «regime especial de segurança social das actividades agrícolas» ficaram, nos termos do artigo 8.º do diploma, «os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas e que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral»; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo se pode notar que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores

agrícolas – para além do que consta do já transcrito artigo 3º –, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e a pecuária, bem como «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial».

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o nº 19/85.

3.4. Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a fazer fé na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei nº 81/85 se afirmava de «natureza residual», e no respectivo artigo 2º nº 2 se dizia ser de «natureza transitória», incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a «sectores economicamente mais débeis» «uma brusca subida dos encargos sociais», contrapartida necessária da «elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito», o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitóriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%); e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5º fixa-se o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa global é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a «trabalhadores que exerçam actividades agrícolas», ou a «trabalhadores agrícolas», encontrando-se, no artigo 6º, referência «aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas». As respectivas entidades empregadoras são designadas por «entidades patronais» tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei nº 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma «será objecto de regulamentação por decreto regulamentar».

3.5. Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o nº 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à da lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido no exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa – ao tempo, artigo 202º – permite ao Governo, no exercício da função administrativa, «fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis». Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de «regime geral» e «regime especial», «regime geral dos trabalhadores por conta de outrem», e de «trabalhadores por conta de outrem».

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

3.6. Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava «alguns pontos de dúvida que importa clarificar», um deles respeitante «ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola». E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de «explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresas».

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que «no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram» aquelas empresas, assim se «ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Sector primário que, recorde-se, é o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os

beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam – designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores – que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concenrente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

3.7. Entende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86. Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da «natureza e dimensão da exploração agrícola» em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confinar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades suas empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a cuidar de minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código de Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º nº 2 da Constituição.

3.8. Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei nº 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6 do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/98 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei nº 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles – os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: para efeitos do diploma, não se consideram explorações agrícolas... determinadas explorações agrícolas.

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do *Diário da República*, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Definindo, restritivamente, o conceito de «explorações agrícolas», introduziu uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delineação.

Conforme se viu, o decreto-lei nº 401/86, de acordo com o seu artigo 1º, ocupa-se «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», que o artigo 2º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função

predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial». Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o n.º 2 do artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar n.º 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. *A contrario*, dir-se-á, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei n.º 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacialidade ou secundariedade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar taxas contributivas transitórias inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma.

Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar n.º 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5.º e 6.º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida,

julgando procedente a impugnação, e anular o acto tributário, por ter liquidado contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos artigos 5.º e 6.º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 23 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

*Execução fiscal. Processo de verificação e graduação de créditos. Concurso de credores. Créditos emergentes de contrato de trabalho ou da sua violação. Lei n.º 96/2001, de 20 de Agosto. Privilégio imobiliário geral.*

### Sumário:

- I — *Os créditos, titulados por sentença transitada em julgado, referentes a salários, indemnização por despedimento ilícito e juros moratórios, gozam de privilégio imobiliário geral, nos termos do artigo 4.º da Lei n.º 96/2001, de 20 de Agosto.*
- II — *Mas apenas se reclamados em processo instaurado ao abrigo do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e de Falência, como decorre do n.º 1 do artigo 1.º do citado diploma legal.*
- III — *Não gozam de tal privilégio, os créditos, referidos em I, reclamados em processo de execução fiscal.*

Processo n.º 1330/03-30.

Recorrente: Maria Engrácia Ferreira Malheiro e outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. Nos presentes autos de verificação e graduação de créditos, em que é executada COCÉME – Companhia Comercial de Estruturas Metálicas, SA, o Mm. Juiz do 2.º Juízo do então Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa proferiu sentença, tendo nomeadamente julgado improcedente a reclamação de créditos apresentada por **António Coelho de Lima**, por entender que o crédito por este reclamado (crédito indemnizatório e salarial) não goza do privilégio previsto no art. 12.º, 1, a) da Lei n. 17/86, de 14/6.

As **herdeiras** do dito **António Coelho de Lima** (Maria Engrácia Pereira Malheiro e Maria de Lurdes Malheiro Lima) inconformadas com a sentença, dela interpuseram recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentaram as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Os créditos reclamados sub *judice*, estão titulados por sentença transitada em julgado e são referentes a salários, indemnização por despedimento ilícito e juros moratórios.

2. Os referidos créditos têm a sua origem na violação das normas enformadoras do contrato de trabalho, designadamente nas respeitantes à sua cessação.

3. A Lei n. 96/2001 de 20 de Agosto vem estabelecer no seu art. 4º que os créditos dos trabalhadores emergentes de contrato de trabalho ou da sua violação não abrangidos pela Lei 17/86 gozam de a) Privilégio mobiliário geral; b) privilégio imobiliário geral.

4. Em conformidade com o estabelecido no art. 3º do citado diploma legal tais disposições têm aplicação imediata e aos processos em que não tenham sido proferidas as sentenças de verificação e graduação de créditos.

5. Os privilégios creditórios constituem garantia real sobre todos os bens móveis e imóveis do devedor.

6. A sentença recorrida ao não considerar procedente a reclamação das ora recorrentes, herdeiras do reclamante António Coelho Lima violou as disposições legais constantes dos artºs. 3º e 4º da Lei 96/2001 de 20 de Agosto.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. São os seguintes os factos provados na instância:

- Nos autos de execução supra referidos foi penhorada, em 25/11/97, a fracção autónoma designada pela letra C, inscrita na matriz predial urbana sob o art. 8931º, da freguesia de Odivelas, e inscrita na Conservatória do Registo Predial de Odivelas sob o n. 00743/85092.

3. Está em causa a graduação dos créditos reclamados pelos ditos herdeiros de António Coelho Lima.

O Mm. Juiz defende que estes créditos não gozam de qualquer privilégio.

Sustenta ele que os créditos agora reclamados têm duas origens: indemnizatória e salarial: os de origem indemnizatória beneficiam apenas do privilégio mobiliário geral, previsto no art. 737º, 1, d) do CC. Mas estando apenas penhorado um imóvel aquele privilégio não lhe é extensível.

Quanto aos créditos salariais que gozam do indicado privilégio imobiliário são apenas e tão só os previstos na Lei n. 17/86, de 14/6, que não abrange os créditos decorrentes de falta de justa causa nos despedimentos ilícitos a que foi sujeito o dito António Coelho de Lima.

E daí que tenha julgado improcedente a reclamação de créditos apresentada pelo já referido António Coelho Lima.

Estão assim em causa duas questões: a primeira é esta: gozam os créditos reclamados de privilégio imobiliário (está em causa a penhora de um imóvel)? E a segunda: tal privilégio imobiliário (a existir) é passível de reclamação em processo de reclamação de créditos.

Em relação à primeira questão a resposta pareceria aparentemente positiva.

Dispõe o art. 4º da Lei in. 96/2001, de 20 de Agosto:

“1. Os créditos emergentes de contrato de trabalho ou da sua violação não abrangidos pela lei n. 17/86, de 14 de Junho, gozam dos seguintes privilégios

a) Privilégio mobiliário geral;

b) Privilégio imobiliário geral

“...”

“3. Os privilégios dos créditos referidos no n. 1, ainda que sejam preexistentes à entrada em vigor da presente lei, gozam de preferência nos termos do número seguinte, sem prejuízo, contudo, dos créditos emergentes da Lei n. 17/86, de 14 de Junho, e dos privilégios anteriormente constituídos com direito a ser graduados antes da entrada em vigor da presente lei.

“4. A graduação dos créditos far-se-á pela ordem seguinte:

“...”

“b) Quanto ao privilégio imobiliário geral, antes dos créditos referidos no artigo 748º do Código Civil e ainda dos créditos devidos à segurança social.

“5. Ao crédito de juros de mora é aplicável o regime previsto no artigo anterior”.

Atento o crédito em causa beneficiaria ele de privilégio geral (imobiliário, no caso).

Só que isso seria assim se estivéssemos perante um processo especial de recuperação de empresa ou de falência.

Na verdade, o n. 1 do art. 1º do citado diploma legal dispõe:

“A presente lei altera o regime de privilégios dos créditos dos trabalhadores resultantes da lei dos salários em atraso, Lei n. 17/86, de 14 de Junho, na redacção que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n. 281/89, de 5 de Julho, pelo Decreto-Lei n. 402/91, de 16 de Outubro, e pela Lei n. 118/99, de 11 de Agosto, e dos respectivos créditos emergentes do contrato de trabalho e a graduação dos mesmos em processos instaurados ao abrigo do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e de Falência”.

Lei que tem como escopo reforçar “os privilégios dos créditos laborais em processo de falência ...”.

O que se compreende, atenta a execução universal no processo de falência.

Só que, no caso concreto, não estamos perante qualquer falência, mas sim no âmbito de uma execução fiscal.

Não tem assim aplicação o diploma invocado pelas recorrentes (Lei n. 96/2001, de 20 de Agosto).

Já vimos atrás que o Mm. Juiz apreciou a pretensão das recorrentes no âmbito e à luz da Lei n. 17/86, de 14 de Junho, que regula a questão dos salários em atraso, como decorre do art. 1º, onde se estatui que “a presente lei rege os efeitos jurídicos especiais produzidos pelo não pagamento pontual da retribuição devida aos trabalhadores por conta de outrem”.

E já atrás dissemos que o Mm. Juiz decidiu que o crédito reclamado não beneficiava dos privilégios (no caso imobiliários) previstos neste diploma legal.

Contra a não inclusão dos créditos nos privilégios inscritos no art. 12º desta lei, decretada pelo Mm. Juiz, não se insurgem as recorrentes (que, como vimos, pretendem a sua inclusão noutra diploma legal). E compreende-se que assim seja, na medida em que tais créditos, ora

reclamados (emergentes de um despedimento sem justa causa), não estão, na presente execução, contemplados na Lei n. 17/86, de 14/6, pelo que não gozam dos privilégios creditórios nela inscritos.

Nem se vê que gozem de privilégios creditórios imobiliários previstos noutra qualquer diploma legal.

Assim sendo, a segunda questão, atrás afluída, qual seja, a de saber se tal privilégio imobiliário (a existir) é passível de reclamação em processo de reclamação de créditos, está prejudicada. É que, como vimos, esse privilégio imobiliário não existe.

A pretensão das recorrentes está pois condenada ao insucesso.

No sentido ora apontado, pode ver-se o acórdão deste STA de 20/9/2004 (rec. n. 515/04).

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

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

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 2 de Março de 2005.

### Assunto:

*Reclamação das decisões do órgão da execução fiscal. Subida da reclamação — Artigo 278.º do CPPT. Recurso jurisdicional. Efeito suspensivo. Suspensão da execução fiscal — Artigo 169.º do CPPT — Artigo 169.º, n.º 6. Inconstitucionalidade. Dívidas de recursos próprios comunitários.*

### Sumário:

- I — Mau grado o carácter taxativo do disposto no artigo 278.º, n.º 3 do CPPT, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito — princípio da tutela judicial efectiva (artigo 268.º da CRP) — a reclamação de qualquer acto do órgão da execução fiscal, que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, a reclamação perca toda a utilidade (como pode ser, nomeadamente, a não suspensão da execução com a consequente venda dos bens).*
- II — Em tal circunstância, o recurso jurisdicional da sentença deve subir nos próprios autos — artigo 97.º, n.º 1, alínea n) e 278.º, n.º 1 do CPPT —, imediatamente — artigo 734.º, n.º 2 do CPC — e com efeito suspensivo — artigos 740.º, n.º 1 do CPC e 286.º, n.º 2, in fine, do CPPT.*
- III — O n.º 6 do artigo 169.º do CPPT — não aplicação do mesmo normativo às dívidas de recursos próprios comunitários — não padece de inconstitucionalidade material, por ofensa ao princípio constitucional da igualdade e da não discriminação.*

Processo n.º 10/05-30.

Recorrente: SOPROPÉ — Organizações de Calçado, L.<sup>da</sup>

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por SOPROPÉ-ORGANIZAÇÕES DE CALÇADO, LDA, da sentença do TAF de Lisboa, que «julgou totalmente improcedente» a reclamação do despacho do Chefe da Repartição de Finanças de Loures, que lhe indeferiu a suspensão da execução.

Fundamentou-se a decisão ora recorrida na «extemporaneidade» da reclamação, «excepção que implica, desde logo, o seu não conhecimento», passando, «no entanto, à apreciação do mérito da causa», concluindo pela conformidade constitucional da norma do art. 1690, n.º 6 do CPPT, «atento o princípio da primazia das normas de direito comunitário, que vigoram directamente no ordenamento jurídico interno».

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1.ª - Deve ser atribuído efeito suspensivo ao presente recurso, uma vez que, por um lado, a recorrente só não prestou ainda garantia suspensiva por o Serviço de Finanças ter rejeitado indevidamente tal pretensão e, por outro lado, porque, caso contrário, se frustraria o efeito útil do presente recurso.

2.ª O “vício de extemporaneidade” invocado pelo tribunal *a quo* acaba por não ter relevância decisiva para a sua decisão de “manutenção do despacho reclamado”, dado que no próprio despacho de admissão do presente recurso se determinou que o mesmo subisse imediatamente, reconhecendo-se, pois, que se está perante uma situação que justifica tal modo de subida, por decisão contrária implicar “prejuízo irreparável” ou “afectar o efeito útil do recurso”.

3.ª - A interpretação e aplicação da norma do n.º 6 do art. 169º do CPPT, tal como são apresentadas pelo tribunal *a quo* é incoerente, ilegal e inconstitucional, na medida em que desvirtua a ponderação adequada de interesses (Administração/contribuintes) construída com a LGT e o CPPT, e coloca os contribuintes/operadores económicos em posições diferenciadas e desequilibradas (mesmo entre si) perante a mesma situação ou realidade fiscal, lesando seriamente os operadores que arrega da aplicação original do regime do art. 169º (sem o famigerado n.º 6), em violação dos princípios constitucionais da igualdade e da não discriminação e da coerência do sistema.

4.ª - O art. 244º do CAC não se aplica ao processo executivo fiscal, tratando apenas do efeito do recurso e em sede de impugnação da liquidação.

5.ª - Por outro lado, o princípio da primazia do direito comunitário, no actual estado de desenvolvimento das relações entre os ordenamentos jurídicos comunitário e português, torna inaplicáveis as leis ordinárias nacionais contrárias ao direito originário ou derivado, mas não os preceitos e princípios constitucionais (pelo menos o direito derivado, como é o caso dos autos).

- Normas jurídicas violadas: Arts. 20º e 266º, 2, da CRP; arts. 5º, 2, 9º, 55º, 95º, 1 e 2, al. j) e 103º, 2, da LGT; art. 169º, 6, do CPPT.

Nestes termos e nos mais de direito, cujo douto suprimento se impetra, deve a sentença ser revogada, determinando-se ao Serviço de Finanças

de Loures 4 - Sacavém que proceda à fixação do montante da garantia a prestar, correspondente à totalidade da dívida exequenda, e à subsequente notificação à recorrente.»

Não houve contra-alegações.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso que deve ter efeito meramente devolutivo, sufragando o «entendimento vertido na sentença, apoiado em doutrina conceituada, sobre:

a) a primazia do direito comunitário sobre o direito interno nacional, vigorando aquele directamente na ordem jurídica portuguesa (art. 8.º, n.º 3 CRP; CAC aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92, do Conselho, 12/10/92).

b) em consequência, a prevalência do regime especial de prestação de garantia e de suspensão da execução previsto no CAC, aplicável pelas autoridades aduaneiras e não pelo órgão da execução fiscal»,

sendo que «a norma controvertida (art. 169.º, n.º 6 CPPT) não viola o princípio constitucional da igualdade na medida em que:

a) é aplicável a todos os agentes económicos com processos de execução fiscal pendentes para cobrança coerciva de direitos aduaneiros

b) a dicotomia de regimes de suspensão da execução radica em fundamento substancial válido: aplicação do regime do CPPT para receitas tributárias nacionais; aplicação do regime do CAC para recursos próprios comunitários.»

Sem vistos, vem o processo à conferência.

Em sede factual, vem apurado que:

«1 - Em 08/09/2003, a firma “Sopropé - Organizações de Calçado, Lda”, ora reclamante, apresentou requerimento no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3492-03/100738.6, o qual corre seus termos no 4.º Serviço de Finanças de Loures, contra a mesma instaurado, com vista à cobrança de dívidas de IVA, direitos aduaneiros e juros compensatórios, no montante total de €249.462,27, no qual pede a suspensão do mesmo processo executivo, ao abrigo do art. 169.º do CPPT, devendo ser fixado o montante de garantia a prestar para esse efeito (cfr. documento junto a fls. 44 dos presentes autos; informação exarada a fls. 59 dos autos);

2 - Em 21/10/2003, o 4.º Serviço de Finanças de Loures solicitou junto da Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro de Lisboa que se pronunciasse sobre o requerimento identificado no n.º 1 (cfr. documento junto a fls. 48 dos presentes autos; informação exarada a fls. 59 dos autos);

3 - Em 24/05/2004, a Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro de Lisboa informou o 4.º Serviço de Finanças de Loures da impossibilidade de suspensão do processo executivo fiscal identificado no n.º 1, no que diz respeito à dívida exequenda relativa a direitos aduaneiros, além do mais, devido a não se encontrarem satisfeitas nenhuma das duas condições exigidas para o efeito pelo art. 244.º do CAC (cfr. documento junto a fls. 49 dos presentes autos; informação exarada a fls. 59 dos autos);

4 - Em 27/05/2004, o reclamante foi notificado da informação da Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro de Lisboa identificada no n.º 3 (cfr. documentos juntos a fls. 50 e 51 dos presentes autos; informação exarada a fls. 59 dos autos);

5 - Em 07/06/2004, o Chefe do 4.º Serviço de Finanças de Loures indeferiu o requerimento identificado no n.º 1, no que diz respeito à dívida de direitos aduaneiros, no montante de €12.684,98, com base na

informação identificada no n.º 3, tendo deferido o mesmo requerimento no que se refere à dívida de IVA e juros compensatórios, no montante de €36.777,29, dado se tratarem de receitas tributárias nacionais, tudo conforme despacho exarado a fls. 53 dos presentes autos e que se dá aqui por integralmente reproduzido;

6 - Em 07/06/2004, a firma “Sopropé - Organizações de Calçado, Lda” deduziu a reclamação que deu origem ao presente processo (cfr. data de entrada aposta a fls. 3 dos autos);

7 - Em 14/06/2004, a firma reclamante foi notificada do valor a prestar de garantia com vista à suspensão da execução fiscal no que diz respeito à dívida de IVA e juros compensatórios (cfr. documentos juntos a fls. 55 e 56 dos presentes autos; informação exarada a fls. 59 dos autos);

8 - Em 15/07/2004, o Chefe do Serviço de Finanças de Azambuja ordenou a remessa do processo executivo ao tribunal com vista à apreciação da reclamação identificada no n.º 6 (cfr. despacho exarado a fls. 60 dos autos).»

Vejamos, pois:

Como se disse, a sentença, literalmente, indeferiu a reclamação, visando a suspensão da execução, por dois fundamentos: a extemporaneidade daquela e a conformidade constitucional do disposto no art. 169.º, n.º 6 do CPPT, que estabelece que a normação sobre a suspensão da execução, aí prevista, «não se aplica às dívidas próprias de recursos comunitários», como é o caso.

Quanto ao primeiro ponto e se bem se atentar no teor daquela peça processual, verifica-se que não foi a extemporaneidade, propriamente dita, da reclamação que se teve em conta mas, antes, a extemporaneidade da subida respectiva ao tribunal, como se vê, sem qualquer dúvida, da parte final de fls. 150 onde, depois de se explicitar o regime de subida - imediata apenas quando «esta se fundar em prejuízo irreparável causado pelas ilegalidades taxativamente enumeradas no art. 278.º, n.º 3 do CPP Tributário, as quais se reconduzem à existência de uma penhora indevida e ou à determinação de uma garantia superior à devida» - se refere - fls. 151 *in início* - que não é o caso dos autos «nem da argumentação do reclamante se pode retirar que o diferimento da apreciação jurisdicional da legalidade dos actos praticados pela A. Fiscal no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3492-03/100738.6... possa causar um prejuízo irreparável ao mesmo ou faça perder utilidade à própria reclamação».

O que, pois, se entendeu foi que a subida da reclamação ao tribunal devia ser diferida, concretizando-se apenas «após a penhora e a venda», «a final» - art. 278.º, n.º 1.

Pelo que não haveria, então, que conhecer «do mérito» da reclamação mas apenas ordenar a baixa da execução à repartição de finanças para o respectivo prosseguimento, subindo a reclamação apenas a final.

Passou-se, «no entanto» (sem que se consiga apurar minimamente o significado de tal expressão) ao conhecimento «do mérito».

Assim, naquele primeiro ponto, só há que concluir que a reclamação é tempestiva.

E correcta a sua subida imediata.

Certo que o dito art. 278.º apenas a autoriza, taxativamente, quando esteja em causa «prejuízo irreparável» derivado das vicissitudes da penhora e da prestação de garantia, nele elencadas.

Todavia, tal interpretação literal seria inconstitucional por violação do princípio da tutela judicial efectiva constitucionalmente previsto - art. 268.º, n.º 4 da CRP.

Por modos que há que procurar uma interpretação do preceito, conforme à Constituição.

«O alcance da tutela judicial efectiva, não se limita à possibilidade de reparação dos prejuízos provocados por uma actuação ilegal, comissiva ou omissiva, da Administração, exigindo antes que sejam evitados os próprios prejuízos, sempre que possível.

Por isso, em todos os casos em que o diferimento da apreciação jurisdicional da legalidade de um acto lesivo praticado pela Administração puder provocar para os interessados um prejuízo irreparável, não pode deixar de se admitir a possibilidade de impugnação contenciosa imediata, pois é a única forma de assegurar tal tutela.

Assim, a restrição aos casos previstos neste n.º 3 do art. 277º da possibilidade de subida imediata das reclamações que se retira do seu texto, será materialmente inconstitucional, devendo admitir-se a subida imediata sempre que, sem ela, o interessado sofra prejuízo irreparável.»

Cfr. Jorge de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado, 4ª edição, pág. 278, nota 5.

Como assinala o mesmo autor, estando em causa a cobrança de dívidas, não haverá, em princípio, grave lesão do interesse público dada a possibilidade de a Administração Fiscal promover arresto de bens, com «o mesmo efeito da penhora a nível da eficácia em relação ao processo de execução fiscal dos actos do executado (arts. 622º e 819º do CPC)».

«Parece mesmo dever ir-se mais longe e assegurar-se a subida imediata das reclamações sempre que, sem ela, elas percam toda a utilidade».

Pois «nos casos em que a subida diferida faz perder qualquer utilidade à reclamação, a imposição desse regime de subida reconduz-se à denegação da possibilidade de reclamação, pois ela não terá qualquer efeito prático, o que seria incompatível com a LGT e o referido sentido da lei de autorização legislativa» (Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro), devendo, então, aceitar-se, em tais casos, a subida imediata.

Como será o caso da decisão que recuse suspender o processo de execução.

Cfr. cit., pág. 278, nota 6.

Ora, nos autos a dívida em causa é de €212.684,98 (mais de 40.000 contos na moeda antiga) pelo que é de entender estar em causa, *hoc sensu*, um prejuízo irreparável, nos termos da alegação da recorrente: «dados os valores envolvidos», a sua «falência ou, ao menos, uma situação de tesouraria muito grave e geradora de perda, sempre irrecurável no curto/médio prazos, de competitividade. Circunstâncias que, pelo seu conhecimento e senso comum, nem carecem... de particulares demonstrações».

Crê-se, pois, correcta a subida imediata.

QUANTO AO EFEITO DO RECURSO:

O Meritíssimo Juiz *a quo* ordenou a subida imediata, nos próprios autos mas com efeito devolutivo.

Ora, como deve ser sabido, o recurso tem efeito devolutivo quando a sua interposição não obsta à execução imediata da decisão recorrida, resultando do recurso apenas a atribuição, ao tribunal superior, da possibilidade de alterar ou anular a decisão recorrida.

E efeito suspensivo que, assim, se lhe contrapõe, quando o recurso, além daquele efeito, tem, ainda, o de impedir que se dê imediata execução à decisão recorrida.

Por modos que não tem qualquer sentido ordenar a subida imediata e nos próprios autos mas com efeito devolutivo.

Nos autos, o recurso deve subir na própria execução já que a reclamação neles próprios é processada - arts. 97º, n.º 1, al. n) e 278º, n.º 1 do CPPT.

Por tal, sobe imediatamente - art. 734º, n.º 2 do CPC.

E com efeito suspensivo - arts. 740º, n.º 1 do CPC e 286º, n.º 2, *in fine*, do CPPT.

Nos autos, todavia, o recurso já está a ser processado com efeito suspensivo pois que, como se disse, teve subida imediata e nos próprios autos (que não em separado - art. 737º do CPC), estando, pois, já concretizado o efeito suspensivo pretendido pela recorrente.

Aliás, nos processos urgentes, como é o caso - art. 278º, n.º 5 do CPPT - a tramitação urgente da reclamação consequência igual urgência na do recurso jurisdicional (cfr. cit. pág. 1051, nota 8 *in fine*) - o efeito do recurso jurisdicional só pode ser o suspensivo, sob pena de se frustrar completamente o fim pretendido pela lei: manutenção da penhora com a consequente venda ou da garantia indevida ou superior à devida e prejuízos irreparáveis derivado do prosseguimento da execução no caso do pedido de suspensão desta.

O recurso tem, pois, efeito suspensivo.

QUANTO À INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 169º, N.º 6 DO CPPT:

Tal normativo regula a suspensão da execução fiscal e as garantias a prestar para o efeito, dispondo, todavia, aquele n.º 6 que o af disposto se não aplica às dívidas de recursos próprios comunitários que é o que está ora em causa nos autos.

(Em breve parêntesis, esclareça-se que, ao contrário do que pretende a recorrente, não foi «em manifesto estado de desespero e destempero» (sic) que o Orçamento para 2003 aditou aquele n.º 6, «visando afastar esta possibilidade (garantia) ao contribuinte» - cfr. alegações a fls. 175.

Tal n.º 6, como o n.º 5, constava já da redacção original; só que, por mero lapso, haviam sido omitidos aquando da republicação do CPPT, operada pela Lei n.º 15/01; de 05 de Junho - art. 13º. A «alteração» operada pela Lei n.º 32-B/02, de 30 de Dezembro limitou-se a «repor» a norma respectiva.

Aliás, já o art. 1º, n.º 1 da LGT ressaltava do seu âmbito de aplicação «o disposto no direito comunitário»).

Na verdade, os actos tributários, como actos de natureza administrativa, são susceptíveis de execução imediata, no caso através do processo de execução fiscal, findo o prazo de pagamento voluntário dos tributos, independentemente da respectiva impugnação graciosa ou contenciosa.

O art. 169º prevê os actos e condicionalismos em que se verifica a suspensão da execução.

Quanto aos recursos próprios comunitários, igualmente cobrados coercivamente na execução fiscal - cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, 4 edição, pág. 788, nota 10 e art. 148º, n.º 1, al. a) - o art. 244º do CAC prevê um regime especial de suspensão da execução, face ao qual não basta - mas também não é imprescindível - a prestação de garantia, antes se exigindo o condicionalismo nele expreso.

«Consequentemente, é de concluir que a forma de obtenção de suspensão da eficácia e consequente execução de actos administrativos ou tributários em matéria aduaneira a que é aplicável o Código Aduaneiro Comunitário, será a prevista neste art. 244º.



É o reconhecimento desta aplicação prioritária do Código Aduaneiro Comunitário, quanto à suspensão da eficácia de actos de liquidação de receitas tributárias aduaneiras que tem em vista o n.º 6 do presente art. 169º, ao estabelecer que o regime previsto neste artigo não se aplica às dívidas de recursos próprios comunitários.

Assim, serão as autoridades aduaneiras, e não o órgão da execução fiscal, quem pode decidir sobre a suspensão da execução dos actos de liquidação de receitas tributárias aduaneiras.

A decisão sobre a atribuição deste efeito suspensivo, seja ou não provocada por requerimento do interessado na sua obtenção, é controlável através de recurso contencioso (o que corresponde a um direito constitucionalmente garantido pelo art. 268º, n.º 4, da CRP), a que são aplicáveis as regras do direito interno português, conforme é determinado no art. 245º do Código Aduaneiro Comunitário.»

Cfr. Jorge de Sousa, cit., pág. 789, nota 10.

(Assim e em outro breve parêntesis, esclareça-se igualmente que, ainda ao contrário do que pretende a recorrente, a alegada actuação das autoridades aduaneiras - indeferindo «sistemática e sumariamente os pedidos de suspensão» - cfr. fls. 173/75 - tem remédio, não em termos da pretendida declaração de inconstitucionalidade, mas do predito recurso contencioso, com pedido de suspensão de eficácia do acto de indeferimento.)

E é em tal diferença de regime que radicaria, na tese da recorrente, a inconstitucionalidade daquele n.º 6 do art. 169º do CPPT por «violação dos princípios constitucionais da igualdade e da não discriminação e da coerência do sistema» - cfr. nomeadamente a conclusão 3ª.

Mas cremos que sem razão.

O Tribunal Constitucional tem-se pronunciado variadíssimas vezes sobre o princípio da igualdade, reconduzido, na vertente ora em causa, essencialmente, à proibição do arbítrio.

O princípio é acolhido no art. 13º da CRP e estruturante do Estado de direito democrático e do próprio sistema constitucional global - cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª edição, 1993, pág. 125.

Postula, em síntese, que se dê tratamento igual a situações essencialmente iguais e tratamento desigual a situações desiguais, proibindo, inversamente, o tratamento desigual de situações iguais e o tratamento igual de situações desiguais.

Proíbe-se, assim, o arbítrio e afasta-se a discriminação infundada.

Por outro lado, o princípio da igualdade não funciona apenas na vertente formal e redutora da igualdade perante a lei; implica, do mesmo passo, a aplicação igual de direito igual, «o que pressupõe averiguação e valoração casuísticas da diferença, de modo que recebam tratamento semelhante os que se encontrem em situações semelhantes e diferenciando os que se achem em situações legitimadoras da diferenciação».

Cfr., por todos e por mais recentes, os Ac' do TC de 02/06/2004, n.º 403/04 in Diário da República, II Série, de 22/07/2004, com larga citação doutrinal e jurisprudencial.

Ora, há-de reconhecer-se como evidente a diversidade de situações.

As receitas próprias de países membros da Comunidade Europeia destinam-se à satisfação de interesses próprios, segundo os ditames de política económica e financeira de cada um e da satisfação das respectivas necessidades públicas, de que é base fundamental o Orçamento do Estado e as Grandes Opções do Plano.

Ao passo que os recursos próprios comunitários destinam-se à satisfação de interesses próprios da Comunidade, segundo os ditames por esta estabelecidos.

De modo que se trata de situações diversas, a exigir normaçaõ distinta: normaçaõ interna para aquelas, comunitária para estas.

Aliás, nunca o art. 169º poderia aplicar-se, mesmo sem o seu n.º 6, às dívidas de recursos próprios comunitários.

Desde logo, seria incompatível com a LGT - dito art. 1º - e com o próprio sentido da autorização legislativa em que o governo se baseou para aprovar o CPPT - Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro - pois ela estava já ínsita na mesma LGT.

Depois, seria incompatível com o direito comunitário - dito art. 244º do CAC -, sendo que as normas deste são hierarquicamente superiores ao direito ordinário interno - art. 244º do Tratado de Roma.

Daí que o art. 8º, n.º 3 da CRP venha sendo interpretado, de modo largamente majoritário, tanto jurisprudencial como doutrinalmente, como impondo o primado do direito comunitário sobre o direito interno nacional.

Cfr. Jorge de Sousa, cit., pág. 468.

Finalmente, refira-se que, face ao exposto e *mutatis mutandis* e mesmo para quem defenda a primazia do direito constitucional interno sobre o direito comunitário, o art. 244º do CAC se harmoniza perfeitamente com o conteúdo do dito princípio da igualdade, nos termos atrás enunciados, dada a diferenciação legítima existente entre os tributos internos e os comunitários.

Termos em que se acorda, com a presente fundamentação, negar provimento ao recurso, atribuindo-se-lhe, todavia, efeito suspensivo.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 2 de Março de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 2 de Março de 2005.

### Assunto:

*Juros indemnizatórios; taxa; período compreendido entre 13 de Fevereiro de 1996 e 1 de Janeiro de 1999.*

### Sumário:

*No período compreendido entre 13 de Fevereiro de 1996, data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, até 1 de Janeiro de 1999, data da entrada em vigor da LGT, foi de 10% ao ano a taxa de juros indemnizatórios.*

Processo n.º 51/05-30.

Recorrente: Director-geral dos Registos e Notariado.

Recorrido: IGI — Investimentos Imobiliários, S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Director Geral dos Registos e Notariado, inconformado com a sentença, a fls 182 e seg<sup>os</sup>. , que, em sede de execução de julgado, e apenas na parte em que determinou que os juros indemnizatórios a favor de I.G.I. Investimentos Imobiliários, SA, fossem calculados, no período compreendido entre 28/6/96 e 1/1/99, à taxa de 12%, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - O recurso interposto pela Direcção Geral dos Registos e Notariado tem por objecto a douda decisão proferida pelo tribunal “a quo” no incidente de execução de sentença, na parte em que condenou a Administração no pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa fixa até à entrada em vigor da L.G.T., taxa essa determinada nos termos dos avisos de Banco de Portugal, acrescida de cinco pontos percentuais.

2 - Em face da doutrina firmada em recentes acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no cálculo dos juros indemnizatórios deve atender-se às taxas que sucessivamente vigoraram desde a data da liquidação de emolumentos judicialmente anulada até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial anulatória, por aplicação do disposto no artº 559º nº 1 do Código Civil e não por aplicação das taxas básicas de desconto do Banco de Portugal.

3 - Os juros indemnizatórios devidos pela anulação de um acto de liquidação de emolumentos notariais ocorrido em 27 de Junho de 1996, devem ser contabilizados de acordo com as seguintes taxas:

- 10% - de 28/6/96 a 16/4/99 – (Artº 559º nº 1 do Código Civil e Portaria nº 1171/95, de 25 de Setembro;

- 7% - de 17/4/99 a 27/8/ 01 – (Artº 559º nº 1 do Código Civil e Portaria nº 263/99, de 12 de Abril).

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistrado do Mº. Pº., junto deste S.T.A. foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos cumpre decidir.

A questão decidenda é a de saber qual o montante da taxa de juros indemnizatórios devidos à recorrida, no período compreendido entre 28/6/96 e 1/1/99, sendo certo que a sentença o fixou em 12%, enquanto o Director Geral dos Registos e Notariado sustenta ser o mesmo de 10%.

A esta questão respondeu já este S.T.A. (Pleno), através do Ac. De 20/10/04, rec. 1076/03, fotocopiado a fls 207 e seg<sup>os</sup>., sustentando, em termos que continuaram a merecer o nosso aplauso e para os quais se remete que a dita taxa, naquele período, foi de 10%.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar, na parte ora em crise, a sentença recorrida, condenando a E. Recorrente a pagar à ora recorrida juros indemnizatórios, calculados à taxa de 10% ao ano, no período referido.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Março de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 2 de Março de 2005.

**Assunto:**

*Prescrição da obrigação tributária. IVA. Dedução de impugnação judicial. Prestação de garantia. Cessação da interrupção da prescrição. Ampliação da matéria de facto.*

**Sumário:**

I — *Da letra do artigo 255.º, n.º 1 do CPT resulta que o efeito suspensivo da execução não é consequência directa da prestação de garantia. O que determina esse efeito é a instauração da impugnação judicial, em cujo âmbito tenha sido apresentada essa garantia.*

II — *A paragem da execução por força da suspensão requerida pelo contribuinte e da dedução da impugnação judicial, é àquele imputável, uma vez que a administração fiscal ficou impedida de nela tramitar.*

III — *Todavia, se após essa suspensão se verificou uma paragem no processo de impugnação judicial por um período superior a um ano, por facto não imputável ao contribuinte, o prazo de prescrição recomeçar-se-á a contar a partir do fim desse ano, cessando esse efeito interruptivo e somando-se, neste caso, todo o tempo decorrido antes da instauração da execução fiscal.*

IV — *Daí que, não tendo a sentença recorrida fixado ou estabelecido esse facto susceptível de determinar a cessação daquele efeito interruptivo, para sabermos se ocorreu a prescrição da obrigação tributária torna-se indispensável apurar se o processo de impugnação judicial esteve parado por período superior a um ano por facto não imputável ao contribuinte, impondo-se, assim, a ampliação da matéria de facto para esse efeito.*

Processo n.º 85/05-30.

Recorrente: FEMARSIL — Electricidade, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Femarsil - Electricidade, Lda, contribuinte nº 501920420, com sede na Estrada de Leiria, Fátima, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente, por não provada, a reclamação do acto do Chefe da Repartição de Finanças de Ourém, que indeferiu o pedido de declaração de prescrição da dívida exequenda, respeitante a IVA e juros de 1990, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) — A dívida exequenda, relativa a IVA de 1990, foi objecto de impugnação judicial e em consequência desta e por imposição legal, foi pela recorrente prestada garantia, pelo que o processo de execução fiscal ficou parado desde 4 de Novembro de 1996 até à presente data.

B) — O exercício do direito de impugnar os actos tributários previsto na alínea d) do artigo 23º do CPT, aplicável no caso dos autos, não

constitui um facto imputável à recorrente que possa ser qualificado como motivo que impeça a contagem do prazo de prescrição da dívida exequenda, a partir de 4 de Novembro de 1996.

C) — Só a partir de 1 de Janeiro de 1999, mais concretamente pelo n.º 3 do artigo 49º da LGT, passou a existir norma legal que prevê como causa de suspensão da contagem do prazo de prescrição da dívida, a impugnação judicial.

D) — Pelo contrário, até 31 de Dezembro de 1998, nem a letra nem o sentido do artigo 34º do CPT permitiam concluir que a suspensão do processo de execução equivale a suspensão do prazo de prescrição.

E) — Em face do exposto, a dívida exequenda de 1990 prescreveu em 1 de Julho de 2001.

F) - A douta sentença recorrida fez incorrecta aplicação dos artigos 34º e 255º do CPT.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, uma vez que “na lógica das leis tributárias “facto” que interesse à interrupção da prescrição não pode ser o uso ou exercício de direitos processuais, como sejam a dedução da impugnação ou a prestação de garantia, pois não faria sentido que a lei desse com uma mão para depois tirar com a outra; esse facto há-de ser, antes, uma ocorrência da vida real imputável ao contribuinte que não constitua acto de exercício de um direito processual.

Sendo assim, a paragem do processo de execução fiscal em razão da prestação de garantia não pode ser qualificada como “facto imputável ao contribuinte” para efeitos do artº 34º nº 3 do C.P.T.”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Foi instaurado processo de execução fiscal contra a reclamante para pagamento da dívida de IVA respeitante ao ano de 1990, notificado à devedora em 1996 [informação de fls. 34 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido].

2. Foi deduzida impugnação judicial a correr seus termos neste TAF com o nº 6/96, ainda pendente de decisão.

3. Foi prestada garantia bancária, por força da qual se determinou a suspensão da execução, por despacho do Exmo. Chefe do Serviço de Finanças, datado de 4/11/1996 [e não 4 de Outubro como por lapso refere a reclamante a fls. 31 e 42 - cfr. fls. 13 e 14 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido].

4. Através de requerimento dirigido ao Exmo. Chefe do Serviço de Finanças de Ourém, a reclamante formulou o pedido de declaração de prescrição da dívida exequenda.

5. Esta pretensão foi indeferida por despacho de 4/8/2004, junto a fls. 34 e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

3 – O objecto do presente recurso consiste em saber se, tendo sido prestada garantia no âmbito do processo de impugnação judicial e suspensão, em consequência, a execução fiscal, a dívida exequenda em causa, que diz respeito ao ano de 1990, não se encontra já prescrita, uma vez que desde 4/11/96, data em que foi decretada a referida suspensão, não foi praticado qualquer acto na execução.

Conforme resulta da matéria de facto vertida no elenco probatório, a dívida exequenda em causa reporta-se a IVA e juros relativo ao ano de 1990.

Na altura, estava em vigor o CPCI, pelo que o prazo de prescrição começou a correr em 1/1/91, atento o disposto no seu artº 27º.

Ainda nos termos desse normativo esse prazo era de 20 anos, de onde resultava que, mesmo sem haver suspensões ou interrupções, o seu termo só se verificava em 2011.

Entretanto, em 1/7/91, entrou em vigor o CPT, cujo artº 34º, nº 1 reduziu esse prazo prescricional para 10 anos.

Dispõe, porém, o artº 297º, nº 1 do CC que “a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar”.

Sendo assim e fazendo aplicação do estabelecido neste preceito legal ao caso em apreço, à data da entrada em vigor do CPT estavam decorridos seis meses do prazo prescricional, faltando dezanove anos e meio para o seu termo, se se aplicasse o CPCI e nove anos e meio se se aplicasse o CPT.

Pelo que e de acordo com o crédito artº 297º, há-de ser aqui aplicável o regime fixado no CPT, contando-se esse prazo desde 1/7/91, terminando, portanto, em 1/7/01.

Contudo, no passado dia 1/1/99, entrou em vigor a Lei Geral Tributária, que fixou em 8 anos o prazo de prescrição e conta-se, nos impostos de obrigação única, como é o IVA, a partir da ocorrência do respectivo facto tributário.

Como nessa data estavam já decorridos sete anos e meio do prazo, conforme o regime do CPT, faltando, assim, dois anos e meio para se completar, não tem aqui aplicação a LGT, de harmonia com o estabelecido no citado artº 297º do CC, mandado aplicar pelo artº 5º do Decreto-lei nº 398/98 de 17/12, que aprovou a LGT.

Assim e do que fica exposto, ressalta à evidência que o regime aplicável é o fixado no CPT e que esse prazo terminaria em 1/7/01, se não sofresse interrupções.

Estabelece o citado artº 34º, nº 3 que “a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação”.

Feitas estas considerações, passemos então à apreciação do objecto do recurso.

4 - Concluiu o Mmº Juiz “a quo” que a dívida em causa não prescreveu pois, estando a execução suspensa desde 4/11/96 por ter sido prestada garantia pela recorrente, não podia este beneficiar dessa paralisação que ela própria promoveu, sendo assim imputável à reclamante o motivo por que a Administração Fiscal não pode tramitar a execução, conforme resulta do disposto no artº 34º, nº 3 do CPT, aqui aplicável.

É contra o assim decidido e nos supra referidos termos, que se insurge a recorrente, pugnando por decisão que julgue verificada a não decretada prescrição.

Dispõe o artº 255º, nº 1 do CPT que “a reclamação graciosa, a impugnação judicial e o recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda suspendem a execução até à decisão do pleito, desde que seja prestada garantia nos termos do artigo 282.º ou a penhora

garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo escrivão”.

Ora, da letra deste preceito legal resulta, assim, que o efeito suspensivo da execução não é consequência directa da prestação da garantia. O que determina esse efeito é a instauração da impugnação judicial, quando acompanhada da prestação dessa mesma garantia.

Dito de outro modo, a suspensão da execução é um reflexo da instauração da impugnação judicial, em cujo âmbito tenha sido apresentada garantia.

Posto isto e voltando ao caso dos autos, resulta do probatório que a execução fiscal foi instaurada em 1996.

Entretanto, no dia 4/11/96 a recorrente apresentou uma garantia bancária no processo de impugnação judicial, que corre termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, com vista a ser ordenada a suspensão da execução.

Sendo assim, a paragem da execução por força da suspensão requerida pela recorrente e da dedução da impugnação judicial, é àquela imputável, uma vez que a Administração Fiscal ficou impedida de nela tramitar.

Todavia, se após essa suspensão se verificou uma paragem no processo de impugnação judicial por um período superior a um ano, por facto não imputável à recorrente, o prazo de prescrição recomeçar-se-á a contar a partir do fim desse ano, cessando esse efeito interruptivo e somando-se, neste caso, todo o tempo decorrido antes da instauração da execução fiscal (cfr. artº 34º, nº 3 do CPT), na medida em que a paragem da execução proveniente da pendência da impugnação judicial não pode ser imputada ao contribuinte se a este não é imputável a paragem desta mesma impugnação.

Deste modo, para sabermos se ocorreu a prescrição agora alegada pela recorrente importa apurar se o processo de impugnação judicial esteve parado por período superior a um ano por facto não imputável à recorrente.

Ora, a sentença recorrida não fixa ou estabelece, nem tal vem invocado pela recorrente, esse facto susceptível, como vimos, de determinar a cessação daquele efeito interruptivo.

E essa tarefa, como se sabe, escapa aos poderes jurisdicionais deste Supremo Tribunal Administrativo, já que, como tribunal de revista que é, os mesmos se circunscrevem à apreciação da matéria de direito (cfr. artº 21º, nº 4 do ETAF, na redacção anterior, hoje artº 12º, nº 5).

Pelo que há, assim, que ampliar a matéria de facto com vista a saber se o processo de impugnação judicial esteve parado por mais de um ano por facto não imputável à recorrente, tudo nos termos do disposto no artº 72º, nº 3 do CPC e aplicado o regime jurídico aqui definido (cfr. artºs 730º, nº 1 do mesmo diploma legal, aplicáveis ex vi do disposto no artº 281º do CPPT e 749º e 762º, nº 1 do CPC).

Neste mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 23/2/05, in rec. nº 116/05, tirado em caso idêntico e que aqui seguimos de perto.

5 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, anular a sentença recorrida e ordenar que os autos baixem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria a fim de ser ampliada a matéria de facto nos termos supra referidos, de modo

a constituir base suficiente para a decisão de direito face ao regime jurídico atrás definido.

Custas pela Fazenda Pública, com a redução prevista no artº 73º-E, al. h) do CCJ.

Lisboa, 2 de Março de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 2 de Março de 2005.

### Assunto:

*Juros indemnizatórios; taxa; período compreendido entre 13 de Fevereiro de 1996 e 1 de Janeiro de 1999.*

### Sumário:

*No período compreendido entre 13 de Fevereiro de 1996, data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, até 1 de Janeiro de 1999, data da entrada em vigor da LGT, foi de 10% ao ano a taxa de juros indemnizatórios.*

Processo n.º 88/05-30.

Recorrente: Director-geral dos Registos e do Notariado.

Recorrido: SONAE SGPS, S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Director Geral dos Registos e Notariado, inconformado com a sentença, a fls 201 e seguintes, do Mº Juiz do T.A.F. do Porto, porém, apenas na parte em que condenou a Administração no pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa fixa de 12% desde 13.02.1996 até à entrada em vigor da L.G.T., em consequência de ter julgado procedente o incidente de execução do julgado deduzido pela sociedade “Sonae, SGPS, SA”, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do respectivo quadro conclusivo.

Afirma, em síntese, que, no período antes referido, foi de 10% o montante da referida taxa e não de 12% como foi decidido.

Não foram apresentadas contra alegações.

O Exmº Magistrado do Mº. Pº., junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A questão decidenda é a de saber qual o montante da taxa dos juros indemnizatórios devidos à recorrida, no período compreendido entre 13.02.96 e 1/1/99.

A esta questão respondeu já este S.T.A. (Pleno), através do Ac. de 20/10/04, rec. 1076/03, fotocopiado a fls 234 e seguintes, em termos que continuam a merecer o nosso aplauso e para os quais se remete, afirmando que a dita taxa, naquele período, foi de 10%.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar, na parte ora em crise, a sentença recorrida, condenando a Entidade Recorrente a pagar à ora recorrida juros indemnizatórios, calculados à taxa de 10% ao ano, no período referido.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Março de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) – *Jorge de Sousa* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 2 de Março de 2005.

### Assunto:

*Acórdão do TCA. Recurso para o STA. Anulação de acórdão por omissão de pronúncia. Baixa dos autos. Incumprimento, por parte do TCA, do acórdão do STA, na parte em que este ordenou o julgamento, em matéria de facto, de determinadas questões. Nulidade de acórdão. Artigo 144.º do CPT.*

### Sumário:

- I — Decidindo o STA que o acórdão do TCA é nulo, por omissão de pronúncia, e baixando os autos ao tribunal recorrido para que este julgue, em matéria de facto, determinadas questões, impõe-se que o tribunal a quo julgue, de facto, e expressamente, tais questões.*
- II — Não o fazendo, comete omissão de pronúncia.*
- III — Em tal caso, o acórdão é nulo.*

Processo n.º 370/04-30.

Recorrente: A Rigorosa — Cunhos e Cortantes, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. **A RIGOROSA – Cunhos e Cortantes, Ld.**, com sede na zona industrial de Massamá, lote 136, Queluz, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 1992.

O Mm. Juiz do 2º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o TCA, o qual negou provimento ao recurso.

Recorreu a impugnante para o STA.

Este, por acórdão de 16 de Maio de 2001, anulou o acórdão recorrido, por omissão de pronúncia.

Baixaram os autos ao TCA.

Neste Tribunal foi proferido acórdão em 25/9/2001, que concedeu provimento ao recurso, e, julgando por substituição, julgou parcial-

mente procedente a impugnação, mas apenas no tocante aos juros compensatórios.

Inconformada, a impugnante interpôs novo recurso para este STA.

Em 16/10/2002 foi proferido acórdão neste Supremo Tribunal, que concedeu provimento a o recurso, revogando o acórdão recorrido, por existir nulidade por omissão de pronúncia.

Baixaram de novo os autos ao TCA.

Aí foi proferido novo acórdão, em 24/6/2003, concedendo-se provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, e, conhecendo-se em substituição, julgou-se procedente a impugnação na parte referente aos juros compensatórios, com o alcance e a dimensão aí referidos.

De novo inconformada, a impugnante interpôs recurso para este STA, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. Os Mm.ºs. Juizes do colectivo que votaram a favor do acórdão recorrido não deram cumprimento à obrigação de reforma do acórdão de 25/09/2001, pela segunda vez;

II. Esta obrigação decorria, para o colectivo, da declaração de nulidade decretada no acórdão do STA de 16/10/2002;

III. Não tendo dado cumprimento à obrigação de reforma do acórdão, o colectivo deixou novamente de conhecer e de se pronunciar sobre a questão probatória que a recorrente oportunamente suscitou.

IV. Ora, tendo em conta que a falta de pronúncia sobre questões que o Tribunal deva apreciar gera a nulidade da sentença, nos termos do disposto no n. 1 do art. 144º do CPT e da alínea d) do n. 1 do art. 668º do CPCivil, é de concluir que o acórdão recorrido é nulo por omissão de pronúncia.

V. O cálculo das reintegrações correspondentes às rendas pagas pelos alugueres de longa duração seguiram os critérios que resultam no art. 14º, n. 8, do Decreto Regulamentar n. 2/90, de 12/1, bem como as directivas das Circulares 24/91, de 19/1, e 7/91, de 20/2.

VI. Tais rendas estão, pois, ao abrigo do disposto no art. 23º, 1, d), do CIRC, pelo que devem ser consideradas custos de exercício nos precisos termos em que a ora recorrente as contabilizou.

VII. O acórdão recorrido violou, pois, o disposto no art. 23º, 1, d) do CIRC, bem como o art. 14º, 8, do Decreto Regulamentar n. 2/90, de 12/1, e ainda as directivas das Circulares 24/91, de 19/1, e 7/91, de 20/2.

VIII. O acórdão recorrido considerou provado que as facturas relativas a bens de consumo destinados aos refeitórios da ora recorrente, que a AF, em correcção à matéria colectável, contabilizou no exercício de 1991, foram recebidas nos serviços daquela quando as contas do exercício de 1991 já estavam encerradas.

IX. Até à emissão da factura, a ora recorrente não dispunha de mais que uma guia de remessa para fazer fé do fornecimento.

X. A ora recorrente não podia contabilizar tais fornecimentos no exercício de 1991 apenas com base em guias de remessa.

XI. A ora recorrente só pagou estes fornecimentos quando recebeu as correspondentes facturas, o que apenas ocorreu em 1992, já com as contas de 1991 encerradas.

XII. O princípio da especialização de exercícios não é absoluto.

XIII. O princípio da especialização de exercícios não é posto em causa quando se imputa a um exercício custos de exercícios anteriores, desde que isso não resulte de omissões voluntárias e intencionais, destinadas a operar transferências de resultado entre exercícios.

XIV. A imputação a um exercício de custos de exercícios anteriores só pode gerar correcção à matéria colectável quando, nos termos do Ofício Circular n. 1/84 (DSAIR), esteja indiciada omissão voluntária e intencional, com o intuito de reduzir o montante de lucros tributáveis para suportar menor carga fiscal.

XV. O valor das correcções é apenas de Esc. 915.672\$00.

XVI. Não tendo ficado provadas a omissão voluntária e intencional, nem o intuito de reduzir o lucro tributável no exercício de 1992, o acórdão recorrido não poderia ter mantido a correcção em causa.

XVII. Ao fazê-lo, o acórdão recorrido violou o disposto no art. 18º, n. 2, do CIRC.

XVIII. O acórdão recorrido considera não existirem quaisquer dúvidas que as verbas contabilizadas a título de ajudas de custo e despesas com deslocações e transportes correspondem efectivamente a despesas suportadas pela ora recorrente. No entanto,

XIX. O acórdão recorrido manteve a decisão da AF de não considerar tais despesas como custo do exercício, apenas porque não têm suporte documental julgado adequado.

XX. Ao manter a decisão da AF de não considerar justificadas a totalidade das despesas a este título contabilizadas, o douto acórdão recorrido violou o disposto no art. 23º, 1, d) do CIRC, bem como o disposto no art. 121º, 1, do CPT (redacção do DL n. 165/95, de 15/7). Por outro lado,

XXI. A ora recorrente reafirma que entende ser patente a existência de contradição entre os respectivos fundamentos, de facto e de direito, e a decisão, o que determina a nulidade do douto acórdão recorrido, de acordo com o disposto no art. 144º, 1, do CPT. Por outro lado,

XXII. E não tendo ficado provado qualquer intuito de manipulação fiscal, por parte da recorrente, ao contabilizar tais custos no exercício de 1992, é de concluir que a matéria de facto provada é insuficiente para fundamentar a decisão de manter a correcção feita pela AF.

XXIII. O acórdão recorrido manteve igualmente a correcção à matéria colectável que consistiu em aceitar apenas 7.043.933\$00 de provisões para cobertura de créditos de cobrança duvidosa constituídas no exercício de 1992, originando assim 11.655.628\$00 de provisões além dos limites legais.

XXIV. Entre as provisões não consideradas estão um crédito com vencimento em 23/6/89, no valor de 7.040.920\$00, e um crédito com vencimento em 4/12/89, no valor de 3.960.380\$00.

XXV. Tais créditos foram considerados de cobrança duvidosa no exercício de 1992, tendo aí sido contabilizada a respectiva provisão em 100%, nos termos do disposto no art. 34º, 2, d) do CIRC, dado estarem vencidos há mais de 24 meses.

XXVI. A ora recorrente não contabilizou qualquer percentagem de provisão relativa a estes créditos nos exercícios anteriores.

XXVII. A ora recorrente providenciou pelo recebimento destes créditos, conforme documentos de fls. 82 a 90 do processo instrutor apenso.

XXVIII. A constituição de provisão em percentagens logo a partir dos seis meses de mora é uma faculdade que assiste ao contribuinte, não uma obrigação que decorra da lei.

XXIX. O juízo sobre o momento em que se verifica a incobrabilidade é da competência do contribuinte.

XXX. A lei não impede que o contribuinte constitua a provisão pela totalidade do crédito, desde que decorridos 24 meses sobre a constituição

em mora e contanto que não tenha constituído provisão nos exercícios anteriores.

XXXI. O princípio de especialização de exercícios não é aplicável à constituição de provisões para a cobertura de créditos de cobrança duvidosa.

XXXII. O acórdão recorrido, ao manter esta correcção da AF, violou o disposto no art. 34º, 2, d) do CIRC.

XXXIII. O acto impugnado está insuficientemente fundamentado.

XXXIV. A fundamentação deve ser contemporânea da prática do acto, não contendendo com a validade do mesmo a sua posterior explicitação em sede de garantia administrativa actuada pelo contribuinte.

XXXV. O acórdão recorrido, ao manter o acto impugnado com a fundamentação por ele veiculada, violou o disposto no art. 125º do CPA e o disposto no art. 21º do CPT.

XXXVI. No que respeita aos juros compensatórios, e não estando em causa uma conduta culposa do ora recorrente, bem andou o acórdão recorrido ao anular os juros que se contaram a partir do termo do prazo de 90 dias subsequente ao termo da acção inspectiva, com fundamento em erro nos pressupostos, gerador de violação de lei.

Pelo exposto,

Conclui a ora recorrente que o douto acórdão recorrido é nulo, por omissão de pronúncia e por contradição entre os fundamentos de facto e de direito, e a decisão, e, além disso, viola o disposto nos artºs. 18º, 2, 23º, 1, d) e 34º, 2, d) do CIRC, o art. 14º, 8, do Decreto Regulamentar n. 2/90, de 12/1, os artºs. 21º e 121º, 1, do CPT e o art. 125º do CPA.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Como se viu, a recorrente sustenta que o acórdão é nulo, por omissão de pronúncia.

Importa apreciar desde já a alegada omissão de pronúncia.

Vejamos a cronologia processual.

No acórdão deste STA de 16 de Maio de 2001, exarou-se o seguinte:

“Na *sentença* recorrida, e no tocante aos factos provados e não provados, escreveu-se nomeadamente o seguinte:

“Factos não provados:

“Para a decisão da causa... *nada mais se provou, designadamente a factualidade vertida nos seus artºs. 56º, 57º, 66º, 67º e 79º*”.

“Nas conclusões das respectivas alegações de recurso perante o TCA, a recorrente escreveu nomeadamente o seguinte:

“*A factualidade vertida nos artºs. 56º, 57º, 66º, 67º e 79º da petição inicial deveria ter sido ponderada e devidamente dada como provada (para) todos os devidos e legais efeitos*”.

“Pois bem.

“No tocante ao probatório escreveu-se no acórdão recorrido

“Pelo Senhor Juiz foi julgada provada a matéria de facto que segue...

“ (segue-se a indicação dos 20 pontos que o TT de 1ª Instância deu como provados).

“E logo a seguir escreveu-se:

“*Foram dados como não provados os factos alegados na petição inicial sob os artigos 56º, 57º, 66º, 67º e 79º*”.

“Ora, patentemente, o acórdão recorrido não tomou posição sobre a matéria de facto que a recorrente contraditava e pretendia que fosse dada como provada.

“Sobre isto o acórdão recorrido não emitiu pronúncia.

“Não julgou essa questão de facto que o recorrente submeteu à sua apreciação.

“Patentemente, o Tribunal *a quo* tinha que se pronunciar sobre tal questão, ou seja, **julgar, no domínio do facto**, a questão que lhe foi suscitada.

“E sobre isso, o Tribunal não emitiu pronúncia” (sublinhado nosso).

Por sua vez, no acórdão deste STA de 16/10/2002 escreveu-se nomeadamente o seguinte:

“É por isso pertinente o voto de vencido constante do acórdão em apreciação ... no qual se escreveu que «o presente acórdão à omissão de pronúncia decretada pelo STA alvitra apenas que pelas razões especificamente destacadas no acórdão (...) para cujo texto se remete (...)» pelo que não tomou posição sobre se tais artigos estavam ou não provados nos presentes autos sendo, por isso, «omisso na questão probatória que divide a recorrente e a sentença recorrida».

Ocorre, nos termos expostos, a invocada nulidade por omissão de pronúncia, nos termos do art. 144º, 1, do CPT e 668º, 1, d) do CPC”.

No acórdão ora recorrido, o Mm. Juiz Desembargador 1º Adjunto escreveu no seu voto o seguinte:

“Voto o acórdão *na convicção* de que se dá cumprimento ao acórdão do STA ... fls. 8 e 9 indicam-se os motivos pelos quais não se dão como provados os factos que a recorrente pretende”.

Por sua vez, o Mm. Juiz Desembargador, 2º Adjunto, votou vencido nos seguintes termos:

“Vencido.

“O acórdão diz que «cumpre reformar o acórdão proferido nesta instância a fls. 249/270» – cassado pelo Supremo Tribunal Administrativo.

“A meu ver, o que cumpre fazer é o julgamento do objecto da causa constante da petição inicial.

“O que este Tribunal superior tem de fazer é mandar o processo à primeira instância para conhecimento do mérito da causa, ou, então entender esse conhecimento em substituição do Tribunal recorrido.

Mas, em caso de pender para esta última hipótese, deve dar cumprimento ao disposto no n. 2 do artigo 753º do CPC (o, que não se acha feito)”.

Pois bem.

Diremos desde já que a questão é tão simples como esta: os factos referidos pela recorrente, e que o Tribunal de 1ª instância deu como não provados, estão provados, como sustenta o recorrente? Sim ou não? E, respondida esta questão, há depois que decidir (e isto fê-lo o acórdão recorrido) do mérito do recurso.

Ponto está em saber se o Tribunal recorrido julgou, de facto, aquelas questões, a saber: estão ou não provados os factos alegados na petição inicial sob os artigos 56º, 57º, 66º, 67º e 79º?

Por não ter respondido a esta questão, ou seja, por não ter julgado estas questões (de facto) é que, por duas vezes este Supremo Tribunal anulou o acórdão recorrido, por falta de julgamento em matéria de facto.

Será que o Tribunal de 2ª Instância deu cumprimento ao que lhe foi ordenado?

È evidente que não.

E isso intuiu o Mm. Juiz 1º Adjunto ao dizer que se *convenceu* de que foi dado cumprimento ao acórdão deste Supremo Tribunal. Ora, ao falar em *convicção* o Mm. Juiz adjunto o que vem dizer é que não se trata de um julgamento explícito (em termos de provado / não provado), como deveria ser (e tem que ser) esse julgamento, mas por inferência do que diz no acórdão ora sob censura.

E o que diz o acórdão referido nos pontos em crise?

Transcrevendo:

“Em obediência ao duto acórdão do STA de 16/10/02, proferido em via de recurso ... cumpre reformar o acórdão proferido nesta instância ... como segue:

“No ponto 24 das conclusões alega-se:

“A factualidade vertida nos artºs. 56º, 57º, 66º e 67º da petição inicial deveria ter sido ponderada e devidamente dada como provada para todos os devidos e legais efeitos”.

Segue-se a descrição dos citados artigos.

Escreveu-se depois:

“Não assiste razão à recorrente pelos fundamentos de direito destacados no sub-título que segue”.

“3º Regime fiscal de custos com o pessoal por ajudas de custo, deslocações e estadas ...”.

Seguem-se referências ao art. 23º, 1, do CIRC, dos artºs 31º a 37º do C. Comercial.

E conclui-se do seguinte modo:

“Do probatório decorre que não é esta a situação na hipótese em apreço, pelo que nessa parte também decai o alegado vício das correcções à matéria colectável”.

Mas nem uma palavra sobre os factos vertidos naqueles artigos da petição inicial.

*Em mutatis mutandis* o mesmo se pode dizer do art. 79º da petição inicial, que tem um tratamento igual, se bem que reportado a outro sub-título (“provisões para cobertura de créditos de cobrança duvidosa”).

Ou seja: o acórdão recorrido não deu cumprimento àquilo que foi decidido por este Supremo Tribunal.

Comete uma vez mais omissão de pronúncia

Ou seja: pela segunda vez consecutiva o acórdão do TCA olvida a ordem (em sede processual) que lhe foi dada por este Supremo Tribunal!

È verdade que os juízes são independentes, julgam apenas segundo a Constituição e a lei, *não estando sujeitos a ordens ou instruções*. Mas com uma importante restrição: **os juízes dos tribunais inferiores devem acatar as decisões proferidas, em via de recurso, pelos tribunais superiores** – art. 4º, 1, do Estatuto dos Magistrados Judiciais.

No caso concreto, o comando deste Supremo Tribunal é simples e inequívoco: Estão ou não provados *os factos vertidos nos artºs. 56º, 57º, 66º, 67º e 79º* da petição inicial?

Impõe-se a resposta **expressa** a esta pergunta, em sede de julgamento em matéria de facto, com a necessária explicitação das razões por que se decide num sentido ou noutro.

E para que não subsistam dúvidas, é importante notar, que face a este comando, o tribunal *a quo* não pode agora vir dizer que a resposta a estas questões é irrelevante.

Não é assim. Quando o tribunal *ad quem* entendeu que havia omissão de pronúncia, decidindo que o tribunal deve responder a estas questões, a omissão de pronúncia só se corrige depois de uma resposta expressa a tais questões.

Só assim se corrigirá a omissão de pronúncia.

Em suma: o acórdão recorrido é nulo.

3. Face ao exposto, acorda-se em anular o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Março de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

### Acórdão de 2 de Março de 2005.

Processo n.º 806/04-30.

Recorrente: António Teixeira do Rego.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

António Teixeira Rêgo veio pedir esclarecimento do acórdão de 30 de Novembro de 2004 que negou provimento ao recurso que interpusera, invocando ambiguidade interpretativa e manifesto lapso na qualificação jurídica dos factos.

A Fazenda Pública pronunciou-se pelo indeferimento do pedido por não haver qualquer obscuridade, tendo o acórdão decidido de acordo com os factos provados.

Cumprir decidir.

O acórdão aclarando, depois de transcrever os factos provados e de distinguir entre contrato de prestação de serviços e de troca ou permuta, conjugou tais noções do direito civil com o direito fiscal, nomeadamente com o artigo 4º do CIVA, ficando perfeitamente claro por que razão o contrato celebrado estava sujeito àquele imposto. E foi só em contraponto a uma afirmação do recorrente de que não podia pagar uma eventual prestação de serviços com a entrega das fracções porque elas lhe não pertenciam que no acórdão se disse ser tal argumento reversível por poder igualmente ser utilizado quanto à permuta.

Só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, isto é, se o seu sentido for ininteligível, não se sabendo o que o juiz quis dizer, ou se o que disse se prestar a interpretações diferentes ou sentidos opostos e desde que tais vícios prejudiquem a compreensão da decisão. Não há porém, no caso vertente, qualquer ambiguidade interpretativa nem manifesto lapso na qualificação jurídica dos factos como pretende o recorrente. O recurso explicita perfeitamente as razões que determinaram a decisão e, constituindo um todo, não pode ser apreciado frase a frase. Afigura-se-nos pois nada haver a aclarar no dito acórdão.

Termos em que se indefere o pedido de esclarecimento.

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

Lisboa, 2 de Março de 2005. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

### Acórdão de 2 de Março de 2005.

#### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Omissão de julgamento em matéria de facto. Nulidade da sentença.*

#### Sumário:

I — *Se o juiz se limita a dizer que «as circunstâncias fácticas alegadas não foram contestadas e têm pacífico suporte no acervo documental junto aos autos, pelo que as dou como adquiridas», não faz um julgamento em matéria de facto, devendo equiparar-se tal situação a uma omissão absoluta de julgamento em matéria de facto, o que constitui uma nulidade de julgamento.*

II — *O documento é um meio de prova de determinado facto, impondo-se que o M.º Juiz fixe o facto provado por esse documento, não bastando a mera remissão para o dito documento.*

III — *Em tal situação está-se igualmente perante uma omissão de julgamento em matéria de facto.*

IV — *Tal nulidade está sujeita ao regime do artigo 729.º, n.º 3, do Código de Processo Civil, sendo de conhecimento oficioso.*

V — *Em tal caso, impõe-se a anulação da decisão e a remessa dos autos ao tribunal a quo para julgamento da matéria de facto.*

Processo n.º 956/04-30.

Recorrente: Caixa Económica — Montepio Geral.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **CAIXA ECONÓMICA MONTEPIO GERAL**, com sede na Rua Áurea, 219 a 241, Lisboa, veio, nos presentes autos de execução fiscal, pedir a anulação da venda de um imóvel.

O Mm. Juiz do 1º Juízo do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou improcedente o pedido.

Inconformada, a requerente interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Apresentou as pertinentes alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso contém matéria de facto, pelo que este Tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

A recorrente discorda.

Colhidos os vistos legais cumprir decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Exmº Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide art.ºs. 101º e 102º do C. P. Civil, 16º do CPPT, 5º do anterior ETAF, aqui aplicável, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.



Vejam os então.

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

“Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

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

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

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

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

Vejam os então.

Escreveu o EPGA no seu douto parecer:

“As 7ª e 11ª conclusões das alegações de recurso enunciam factos não contemplados na fundamentação da decisão impugnada, reduzida à supra assinalada proposição (nem provados por documento constante do processo), sujeito à formulação de um juízo pelo tribunal, expresso no binómio *provado / não provado*, independentemente da sua relevância para a decisão da causa”.

Vejam os.

São do seguinte teor as referidas conclusões 7ª e 11ª das alegações do recurso:

“7ª: Apenas após a sua realização (da venda) tomou conhecimento, através de outro credor, da pendência da execução fiscal, tendo então apresentado a reclamação de créditos.

“11ª: Acresce ainda que a ora recorrente não foi chamada ao processo em momento algum – antes ou depois da marcação e realização da venda – não tendo tomado conhecimento da data designada para a venda por propostas em carta fechada, nem do despacho que mais tarde ordenou a venda por negociação particular”.

A isto o que obtempera a recorrente?

Pois bem.

A recorrente refere que tais factos constam do requerimento de anulação da venda (artigos 21º a 26º), sendo que o Mm. Juiz se pronunciou do seguinte modo sobre o suporte fático na respectiva decisão: “As circunstâncias fácticas alegadas não foram contestadas e têm pacífico suporte no acervo documental junto aos autos, pelo que as dou por adquiridas”.

Isto é realmente exacto, pelo que não há discussão sobre a matéria de facto.

Improcede a questão prévia suscitada pelo EPGA.

3. Isto posto, diremos desde já que não resulta que haja verdadeiro julgamento da matéria de facto em ordem a fundamentar a pertinente solução de direito.

Como veremos de seguida.

Dispõe o art. 123º do CPPT:

“1. A sentença identificará os interessados e os factos objectos de litígio, sintetizará a pretensão do impugnante e respectivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, e fixará as questões que ao tribunal cumpre solucionar.

“2. O juiz *discriminará também a matéria provada da não provada*, fundamentando as suas decisões”.

De conteúdo idêntico é a correlativa norma do CPC (vide n.ºs. 1 e 2, do art. 659º do CPC).

Vejam os agora as circunstâncias concretas dos autos.

Em matéria probatória, o Mm. Juiz escreveu o seguinte:

“As circunstâncias fácticas alegadas não foram contestadas e têm pacífico suporte no acervo documental junto aos autos, pelo que as dou como adquiridas”.

Que factos?

O Mm. Juiz não o diz.

Ou seja: o Mm. Juiz não efectuou um verdadeiro julgamento da matéria de facto.

A remissão em globo para os factos (que factos?) alegados não é um verdadeiro julgamento em matéria de facto.

O que o Mm. Juiz devia fazer (e não fez) era dizer taxativa e expressamente quais os factos (com relevo para a decisão da causa) que considerava provados, enunciando-os expressamente (dizendo também, se fosse caso disso, quais os factos que não considerava provados).

Não o fazendo, o Mm. Juiz cometeu uma omissão que inquinou a sentença.

Que consequências?

Vejam os.

Como se sabe, este Supremo Tribunal só conhece de recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito – art. 32º, 1, b) do anterior ETAF (aqui aplicável, como dissemos).

Mas para aplicar o direito o tribunal de recurso tem compreensivelmente que se socorrer dos factos que lhe servem de suporte.

Ou seja, não é possível aplicar qualquer norma jurídica a uma dada questão submetida à apreciação deste Supremo Tribunal, se a decisão recorrida não contiver os factos necessários à explicitação e aplicação das respectivas regras jurídicas.

Não se está, no caso, perante a nulidade de sentença, com previsão legal no art. 144º, n. 1, do CPT, nulidade dependente de arguição das partes, não cognoscível oficiosamente pelo tribunal de recurso.

Estamos, isso sim, perante uma omissão bem mais grave. Ou seja, uma omissão absoluta de julgamento em matéria de facto. Ou, pelo menos, perante uma situação que se lhe equipara.

E esta já pode ser conhecida oficiosamente, face ao disposto no art. 729º, n. 3, do C. P. Civil, aplicável “ex-vi” do art. 2º, f), do CPT.

Impõe-se pois a anulação da decisão, e a remessa dos autos ao tribunal “a quo”, a fim de que este proceda ao necessário julgamento da matéria de facto.

O tribunal de 1ª Instância haverá assim necessariamente de determinar a matéria de facto que considera provada, em ordem à respectiva solução de direito que considerar aplicável.

Mas há mais.

O Mm. Juiz parece fazer uma remissão para determinados documentos – que nem sequer identifica.

Porém, e como é óbvio, o documento é um meio de prova de determinado facto. Facto que a sentença recorrida omite integralmente.

Ou seja: a mera remissão para o documento não basta. Impõe-se que o Mm. Juiz diga qual o facto provado, através daquele meio de prova (o documento).

Por outras palavras: também por aqui há omissão de julgamento em matéria de facto.

4. Face ao exposto acorda-se em anular a decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Março de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 2 de Março de 2005.

### Assunto:

*Oposição à execução. Fundamentos. Convolação.*

### Sumário:

*Não constituem fundamento de oposição, nos termos do artigo 204.º do CPPT, a irregularidade de notificação por falta de indicação da fundamentação do acto nem a caducidade do direito à liquidação. A primeira é sanável nos termos do artigo 37.º do CPPT e a segunda, podendo ser objecto de impugnação, não pode servir de fundamento à oposição. Neste caso, se estiver em tempo e a petição reunir os requisitos necessários, poderá haver convolação.*

Processo n.º 1008/04-30.

Recorrente: Ericeira Praia — Actividades Hoteleiras, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

“Ericeira Praia – Actividades Hoteleiras, Lda.” deduziu oposição à execução que lhe foi instaurada para cobrança coerciva de dívida de IRC do ano de 1998.

Por sentença da M.<sup>a</sup> Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa foi a petição de oposição liminarmente indeferida.

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

A) A petição inicial de oposição não é inepta, não havendo obscuridade da causa de pedir. Sendo certo que,

B) Os fundamentos de rejeição liminar da oposição encontram-se taxativamente elencados no art.º 209.º, do CPPT; e,

C) Não se verificando qualquer um daqueles fundamentos, não haverá lugar ao indeferimento liminar da referida p.i., na certeza de que, sendo o referido preceito legal uma norma especial, não se verifica a

necessidade de se recorrer a normas de aplicação supletiva de normas do Código de Processo Civil;

D) Não tendo entendido assim o Tribunal recorrido fez errada interpretação e aplicação da Lei aos factos, violando, nomeadamente, o disposto nos artigos 98.º, n.ºs 1, alínea a) e 2, 110, n.º 1, e 209, n.º 1, alínea b), todos do CPPT e 193.º, n.º1, 493, n.º2, 494, alínea b) e 495.º, todos do CPC; De qualquer modo,

E) Não se verifica qualquer obscuridade da causa de pedir, sendo a mesma inteligível, uma vez que a ora recorrente, na sua oposição, para sustentar o pedido de extinção da execução, invoca factos concretos, subsumíveis nos fundamentos de oposição plasmados no art.º 204.º, do CPPT; Por outro lado,

F) A liquidação oficiosa dos autos foi efectuada e irregularmente notificada, para além do prazo previsto na alínea b), do art.º 83.º, do CIRC, ou seja depois de 30 de Novembro de 1999; quando é certo que,

G) O prazo preconizado na alínea b), do art.º 83.º, do CIRC é um prazo de caducidade do direito à liquidação ex vi parte final do n.º 1, do art.º 45.º, da LGT; quer dizer,

H) Que havendo outra disposição da Lei, como é o caso do art.º 83.º, que fixe prazo diverso em matéria de liquidação, não se aplicará o prazo genérico previsto no art.º 45.º, da LGT; Neste contexto,

I) A liquidação dos autos não é eficaz nem exigível por não ter sido válida e regularmente notificada dentro do prazo cominado para a mesma.

J) Ao não entender assim o Tribunal recorrido fez errada interpretação e aplicação da Lei aos factos, violando, nomeadamente, o disposto no art.º 83.º, alínea b), do CIRC e o n.º 1, do art.º 45.º, da LGT; Assim sendo, como na realidade é,

K) A falta de notificação ou notificação irregular afecta a eficácia do acto de liquidação e não a sua validade, pelo que,

L) O meio idóneo para atacar este acto – extemporaneidade da liquidação e notificação irregular da mesma –, é a oposição à execução, como bem fez a ora recorrente; E mesmo que,

M) Por mera hipótese absurda, que apenas como tal se admite, o prazo de caducidade no caso *sub judice* fosse de quatro anos, ainda assim,

N) A liquidação dos autos ainda que efectuada dentro do suposto prazo de caducidade, não foi válida e regularmente notificada no prazo genérico de caducidade (quatro anos), pelo que,

O) Também neste caso a oposição será o meio processual idóneo e adequado para atacar a notificação irregular, por a mesma afectar a eficácia da liquidação e consequentemente a exigibilidade da obrigação por esta constituída; Pois,

P) A notificação da liquidação dos autos, é irregular, por vir desacompanhada de fundamentação; e,

Q) A notificação irregular equivale à falta de notificação, com efeito,

R) O Tribunal *a quo* interpreta mal a pretensão alegada pela oponente, ora recorrente, ao afirmar que o meio próprio para conhecer o vício de falta de fundamentação é a reclamação ou a impugnação judicial; na medida em que,

S) A recorrente não invoca a falta de fundamentação em si, mas sim, a notificação irregular da liquidação, traduzida na falta de notificação da sua fundamentação, a qual se traduz num vício de forma, que não põe em questão a legalidade da liquidação mas tão só a sua eficácia;

T) Ao não entender assim o Tribunal recorrido fez errada interpretação e aplicação da Lei aos factos, violando, nomeadamente, o disposto nos artigos 68º e 99º, do CPPT; Acresce que,

U) É facultativo o recurso ao disposto no artº 37º, do CPPT, para sanação da falta dos requisitos do acto de notificação, não podendo o não exercício de tal faculdade ter como consequência a sanação da irregularidade do acto de notificação, em relação ao ora recorrente, e isto porque,

V) A fundamentação dos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos – como é o caso da liquidação de tributos –, é obrigatória, ex vi artº 268º, nº3, da CRP; e,

W) Sendo obrigatória a notificação do acto, quando ele tem de ser fundamentado é obrigatória a notificação da fundamentação, pois ela, nesses casos, faz parte integrante do mesmo acto; Pelo que,

X) A notificação sem a respectiva fundamentação não é válida na forma legal e consequentemente não é eficaz, em relação à ora recorrente,

Y) Ao não entender assim o Tribunal recorrido fez errada interpretação e aplicação da Lei aos factos, violando, nomeadamente, o disposto no artº 77º, nº 6, da LGT; 36º, nº 1, do CPPT e 268º, nº 3, da CRP; por fim,

Z) A falta de notificação da fundamentação do acto de liquidação, ou de qualquer outro, nunca pode ser imputável ao contribuinte, uma vez que se trata de uma obrigação legal (artº 77º, nº 6, da LGT e artº 36º, nº 1, do CPPT) constitucionalmente consagrada (artº 268º, nº 3, da CRP) que impende sobre a Administração Fiscal (AF), sobre a qual deverá recair o risco das consequências da omissão dos seus deveres legais.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por o decurso do prazo não permitir a convalidação para petição de impugnação judicial e por o interessado poder pedir certidão com os requisitos da notificação omitida, gerando o não exercício de tal faculdade a sanação do vício, sendo que a recorrente não invocou como fundamento de oposição a falta de fundamentação mas a irregularidade da notificação por falta de indicação da fundamentação.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A decisão recorrida considerou provados os seguintes factos:

1- Os autos de execução fiscal, nº 1546200201066811, no valor de €32.932,98 em nome da oponente, reportam-se à dívida de IRC do ano de 1998, (folhas 14 e 16);

2- A dívida referida no nº anterior, refere-se à liquidação nº 8310031553, liquidada em 13/09/02, (folhas 7);

3- A liquidação referida no nº anterior tem a data limite de pagamento 01/11/2002 (folhas 7 e 14);

4- A oponente foi citada para pagamento da dívida por carta registada com A/R em, 07/04/03, (folhas 14,15 e 16);

5- Em 07/05/03, foi apresentada a presente oposição, que corre termos com o nº de prcº 1546-03/900007.0;

6- Com os mesmos fundamentos não foi apresentada, reclamação graciosa ou impugnação judicial (folhas 16).

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

Começamos desde já por referir que a sentença se equivocou ao dizer, na parte decisória, que indeferia liminarmente a petição inicial quando atrás referira, em correspondência com o constante do processo, que a oposição foi recebida liminarmente conforme despacho a fls. 18 dos autos.

Não podendo uma petição ser simultaneamente recebida liminarmente e indeferida liminarmente teremos de considerar que se trata de um lapso e que o que se pretendeu foi julgar improcedente a oposição.

São fundamentalmente duas as questões que foram suscitadas na petição e que agora a recorrente vem questionar no recurso: caducidade do direito à liquidação e irregularidade da notificação.

A sentença recorrida julgou a oposição improcedente invocando o disposto no artigo 209º nº1 al. b) do CPPT que preconiza a rejeição da oposição quando não tiver sido alegado algum dos fundamentos admitidos no nº1 do artigo 204º do mesmo diploma legal. Nas suas alegações de recurso a recorrente invoca, para questionar a decisão, que se não deverá indeferir a oposição mesmo que se não verifique qualquer desses fundamentos. Não tem porém razão pois que, como resulta da simples leitura do artigo 204º do CPPT, a oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos, donde se conclui que tais fundamentos são taxativos. Terá então a recorrente invocado como fundamento de oposição algum desses fundamentos? Como se vê das alegações de recurso a recorrente não invoca falta de fundamentação da liquidação (alínea S) mas irregularidade da notificação da mesma por não ter sido acompanhada da respectiva fundamentação. Tal situação vem contemplada no artigo 37º do CPPT que prescreve que se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida pode o interessado requerer tal notificação, contando-se o prazo para reagir da entrega da certidão requerida. Quer isto dizer que o legislador previu a sanação da irregularidade sem qualquer prejuízo para o interessado, não sofrendo tal normativo de qualquer inconstitucionalidade, que a recorrente imputa à falta de fundamentação que ela própria diz não ter ocorrido. Assim sendo a irregularidade da falta de notificação da fundamentação do acto, não tendo o interessado pedido que a mesma lhe fosse efectuada, não constitui fundamento de oposição, tal como decidiu a sentença recorrida.

Invocava também a recorrente na sua petição a caducidade do direito à liquidação face o artigo 83º do CIRC, entendendo não aplicável ao caso o artigo 45º da LGT. A caducidade do direito à liquidação pode ser objecto de impugnação judicial, atento o disposto no artigo 128º nº1 do CIRC, pelo que não constitui fundamento de oposição à execução, atento ao que dispõe a alínea h) do artigo 204º do CPPT que apenas considera a possibilidade de discutir na oposição a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação, o que não acontece na presente situação. Por isso também com tal fundamento não poderia ser deduzida a oposição. Poderia porém a petição de oposição ser convalidada em petição de impugnação. Posto era que reunisse os requisitos necessários e estivesse em tempo para o efeito. Como se alcança do probatório a data limite do pagamento da quantia liquidada era o dia 1 de Novembro de 2002 (nº3 do probatório) e a petição de oposição foi apresentada em 7 de Maio de 2003 (ponto 5 do probatório). É pois manifesto que estava já então excedido o prazo de 90 dias previsto no artigo 102º do CPPT para impugnar, o que inviabilizava a referida convalidação.

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

Custas pela recorrente, fixando em 70% a procuradoria.

Lisboa, 2 de Março de 2005. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 2 de Março de 2005.

### Assunto:

*Taxa municipal de publicidade na via pública. Reclamos instalados em prédios urbanos particulares. Inconstitucionalidade.*

### Sumário:

I — *O tributo cobrado pela instalação de reclamos em prédios urbanos particulares, ao abrigo do disposto nos artigos 3.º e 16.º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa, é, à face da Constituição, de qualificar como imposto.*

II — *A sua criação através de diploma não legislativo e não emanado pela Assembleia da República ou pelo Governo devidamente credenciado por aquela, viola o disposto nos artigos 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), da CRP, pelo que aquelas normas são organicamente inconstitucionais.*

Processo n.º 1053/04-30.

Recorrente: Presidente da Câmara Municipal de Lisboa.

Recorrido: GOLDITUR — Hotéis e Turismo, S. A.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — A Câmara Municipal de Lisboa, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela firma Goldtur – Hotéis e Turismo, SA, com sede no lugar de Chãs, S. Pedro da Alfurada, Vila Nova de Gaia, contra o acto de liquidação e cobrança da taxa de publicidade, no valor global de 7.739,00euros, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. Não existe um conceito constitucionalmente positivado de taxa, pelo que deve o mesmo ser formulado com base nas Fontes de Direito, e com total respeito pela sua hierarquia.

2. O conceito de taxa tem hodiernamente a sua definição no n.º 2 do art.º 4.º da Lei Geral Tributária datada de 1 de Janeiro de 1999, a qual estabelece o seu conteúdo e alcance, cuja concepção mais ampla não posterga as exigências garantísticas que fundamentam a distinção funcional dos conceitos.

3. Há um confronto entre o decidido pelos Tribunais Tributários e o Tribunal Constitucional, que assenta na discordância acerca do conceito de taxa, o qual se alterou pelo decurso do tempo, exigindo a sua interpretação conforme à Lei.

4. É partindo do conceito de taxa determinado pela Lei, que se deve ater a sindicância sobre a presente questão acerca da constitucionalidade da mesma.

5. O tributo exigido pela Recorrida (CML) resulta directamente da **remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares** (cfr. n.º 2 *in fine* do art.º 4.º da LGT), em razão da necessidade absoluta de aqueles serem obrigados a requerer uma licença para o exercício da actividade, para a qual se exige a verificação dos requisitos e pressupostos decorrentes das normas legais e disposições regulamentares aplicáveis, que à autoridade licenciadora cumpre assegurar o seu cumprimento.

6. A licença de publicidade permite fazer publicidade na via pública ou no espaço aéreo, independentemente do meio, ou do suporte, **propiando a utilização de um bem público** (cfr. n.º 2 do art.º 4.º da LGT), consubstanciado nas ruas, avenidas, praças, jardins, e espaço aéreo onde a mesma é visível, onde circulam as pessoas com as quais se estabelece o diálogo publicitário, aproveitamento exclusivo para o beneficiário, objectivo visado pela colocação daquela, legitimando a exigência de uma taxa, contrapartida dessa utilização.

7. A verificação da compatibilidade dos reclamos publicitários com a área envolvente e a segurança dos dispositivos, prende-se directamente com um **serviço prestado pelo Município exigido na sequência da emissão da correspondente licença**, indispensável a tal exercício da actividade publicitária (cfr. n.º 2 do art.º 4.º da LGT).

8. Tal prestação de serviços possui ligação directa e individualizada com a requerente, nomeadamente ao nível da responsabilidade relativamente a terceiros, por danos causados pela publicidade devidamente licenciada.

9. Resulta de todo o exposto a existência da sinalgmaticidade, pressuposto da existência da taxa, a qual se basta com a existência de um mínimo de equilíbrio jurídico entre ambas as prestações, indubitavelmente patente no presente caso.

10. Os tributos cobrados, em virtude do licenciamento prévio e manutenção dos meios publicitários, objecto dos presentes autos, revestem, assim, a natureza de taxa.

11. Revestindo a natureza de taxa, ao referido tributo não lhe é aplicável o princípio constitucional da legalidade dos impostos, previsto no art.º 103.º da Constituição da República Portuguesa, pelo que não padece o mesmo do vício de inconstitucionalidade;

12. É inconcebível e inaceitável que, prestando o Município um serviço de análise, fiscalização e emissão da respectiva licença de publicidade, não deva existir a contrapartida, através da cobrança da respectiva taxa.

13. Aliás tal taxa constitui uma receita própria consagrada na Lei das Finanças Locais, concorrendo para a autonomia financeira a qual é um pressuposto da autonomia local, princípios constitucionalmente consagrados, designadamente, no art.º 238.º da CRP.

14. Nesta conformidade, não são inconstitucionais as normas regulamentares que fixaram as taxas em causa – cfr. art.ºs 3.º e 16.º do

Regulamento de Publicidade - Edital n.º 35/92- aprovado em execução da Lei 97/88, de 17.08, e Capítulo IV da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais para o ano financeiro de 2001, as quais integram as competências atribuídas pela Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto (Lei das Finanças Locais) - cfr. al. h) do art.º 19.º -, não padecendo as liquidações de qualquer ilegalidade;

15. Assim, concluímos pela procedência do presente recurso, por ser manifestamente legal o tributo liquidado e cobrado, por configurar uma verdadeira “taxa”, devendo por conseguinte ser revogada a decisão judicial ora em crise.

A recorrida não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido da confirmação do julgado, estribando-se para o efeito quer na jurisprudência desta Secção do STA, quer do Tribunal Constitucional, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1) A impugnante foi notificada para pagamento da quantia relativa a licença, para exercício da actividade publicitária e ocupação da via pública, em 1.6.02 como resulta dos docs. de fls. 8 e 9.

2) A denominada licença respeita a anúncios publicitários do Novotel Lisboa (estabelecimento hoteleiro propriedade da impugnante, sito na Avenida José Malhoa, lote 1642), colocados no mesmo.

3) A oponente não utilizou a via pública para os seus reclamos no ano em apreço.

3 – A questão que vem suscitada no presente recurso prende-se com a inconstitucionalidade da taxa de publicidade prevista nos art.ºs 3.º e 16.º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa, por violação do disposto nos art.ºs 106.º, n.º 2 e 168.º, n.º 1, al. i) da CRP.

Sobre esta questão se tem vindo a debruçar, por diversas vezes, o Tribunal Constitucional que, não só tem classificado o tributo em causa como imposto, mas também julgado inconstitucionais, por violação dos pr.ºs art.ºs 106.º, n.º 2 e 168.º, n.º 1, al. i) (versão posterior à Lei Constitucional n.º 1/89), os art.ºs 3.º e 16.º do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa, publicado pelo edital n.º 35/92, entendimento este que nos cumpre respeitar.

Neste sentido pode ver-se, entre outros, os acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 32/00 de 12/1; 346/01 de 10/7 e 437/03 de 30/9/03, publicado no Diário da República II Série de 4/2/04.

Aliás, este entendimento foi já sufragado em diversos arestos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo (vide, por todos, Acórdãos de 29/11/00, in rec. n.º 25.470 e de 14/3/01, in rec. n.º 25.815).

Jurisprudência que há, pois, que levar em consideração (cfr. art.º 8.º, n.º 3 do CC).

4 – Nestes termos e sem necessidade de outras considerações, acordou-se em negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 2 de Março de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 2 de Fevereiro de 2005.

### Assunto:

IVA.

### Sumário:

*O artigo 19.º do CIVA confere o direito à dedução do imposto mencionado em facturas e documentos equivalentes passados na forma legal e que tenham sido emitidos, nos termos do artigo 35.º do CIVA, pelos fornecedores dos bens e prestadores de serviços.*

Processo n.º 1186-04-30.

Recorrente: Electro Auto Mesquita, L.ª

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. António José Pimpão.

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

1. Electro Auto Mesquita, L.ª, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, revogou a sentença que havia julgado improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação do IVA e que, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Quer a Administração Fiscal quer o TT de 1.ª Instância são unânimes em entender que o imposto entregue nos cofres do Estado foi-o na exacta medida do que era devido. Não há imposto que devesse ter sido liquidado e o não foi nem que tivesse sido deduzido indevidamente.

2. Conclusão indiscutível: da aplicação do método utilizado pela recorrente não resultou qualquer prejuízo para o Estado que cobrou o IVA na exacta medida que lhe era devido.

3. Estamos então perante a violação do princípio da capacidade contributiva exigindo-se do contribuinte, ora recorrente, mais do que lhe é exigível, alegando que o mesmo utilizou como suporte da operação contabilística interna de dedução do IVA um documento que se entende não cair na previsão do art.º 19.º do CIVA.

4. Mas será esta decisão conforme com o princípio Constitucional da legalidade e da Justiça.

5. Entende a recorrente, salvo o devido respeito por opinião contrária, e que é inquestionavelmente muito, que não.

6. A Nota de Crédito usada pela recorrente e contendo todos os elementos referidos no art.º 35.º do CIVA é um documento que sustenta a operação contabilística do cálculo – por dentro - do imposto contido na retoma. A factura é o documento contabilístico que sustenta o débito do imposto na venda (incidindo sobre o preço de venda e não sobre a margem). O saldo entre o débito e o crédito corresponde ao imposto a entregar nos cofres do Estado.

7. Se não houvesse a emissão da Nota de Crédito e se na factura apenas se apurasse o IVA da margem, a conta do “IVA apuramento” apenas apresentada um movimento a crédito de valor rigorosamente igual ao saldo que se apura através das operações referidas na conclusão 6.

8. A dedução operada através da Nota de Crédito é ficcionada por questões de eficácia de controlo das operações contabilísticas.

9. Mas mesmo que assim não fosse, entende a recorrente que a NOTA DE CRÉDITO desde que possua todos os elementos referidos no art.º 35.º do Código do IVA – como é o caso - cai no conceito de “documento equivalente” referido no art.º 19.º do CIVA.

10. De acordo com o princípio constitucional e legal da repartição do ónus da prova cabe à AF a prova dos requisitos de forma que não se mostravam verificados nas Notas de Crédito emitidas pela recorrente.

11. São pois duas as questões de direito que no caso se colocam: (a) a operação contabilística do cálculo por dentro do imposto contido na retoma é nos termos e para os efeitos do art.º 19.º do CIVA “uma dedução” no sentido de um crédito a favor da empresa que possa exigir do Estado o seu reembolso? (b) A NOTA DE CRÉDITO desde que contenha todos os elementos referidos no art.º 35.º do CIVA cai no âmbito do conceito de “documento equivalente”.

12. Relativamente à primeira questão a resposta não pode deixar de ser negativa. A dedução operada pela ora recorrente produziu apenas efeitos internos e não deu nem poderia dar direito a um “crédito de imposto” exigível do Estado através do mecanismo do reembolso.

13. Ora sendo uma “dedução ficcionada” não pode a mesma ser interpretada nos exactos termos em que o foi, tanto mais que em todas as decisões se concluiu que nenhum outro imposto (IVA) era exigível à recorrente.

14. Se o imposto devido foi entregue nos cofres do Estado e nenhum outro imposto era devido só o enriquecimento sem causa - ilegítimo e ilegal - justifica a manutenção do acto tributário.

15. Poderá - com radical ofensa do princípio da legalidade – fazer-se prevalecer o princípio da forma sobre o primado da substância?

16. No que se refere a segunda questão a NOTA DE CRÉDITO tal como a NOTA DE DÉBITO constituem, no espírito da lei - art.º 19.º do CIVA - documentos equivalentes a facturas desde que sejam observados os requisitos de forma exigidos pelo art.º 35.º do diploma referido

17. Ao entender de forma diversa a decisão recorrida violou o disposto na alínea b) do art.º 9, art.º 12.º, art.º 13.º, art.º 62.º e n.º 3 do art.º 103.º, n.º 2 do art.º 266.º todos da CRP, e art.º 8.º da LGT – Princípio da legalidade e os corolários deste como o princípio da capacidade contributiva, da proporcionalidade, da igualdade e da boa fé.

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

1. As viaturas usadas adquiridas pela recorrente a particulares (em retoma) não se encontram sujeitas à incidência de IVA, na medida em que os vendedores não são sujeitos passivos do imposto; nesta medida o IVA autoliquidado nas notas de crédito não confere direito a dedução, como é reconhecido na 12ª conclusão (arts.2º nº1 al.a) à contrario e 19º nº 1 al. a) CIVA).

Na qualidade de tribunal de revista o STA não pode sindicat o julgamento do tribunal recorrido segundo o qual o IVA autoliquidado nas notas de crédito foi deduzido a jusante, contrariando a alegação da recorrente (12ª conclusão).

2. As notas de crédito internas emitidas pela recorrente, na sequência de aquisição de viaturas a sujeitos passivos do imposto e a particulares que não eram sujeitos passivos do imposto não conferem direito a dedução, na medida em que não constituem documentos equivalentes a factura,

passados na forma legal, por não conterem os elementos previstos no art.35º nº5 CIVA (art.19º nº2 CIVA).

3. No caso sub judicio

a) as facturas deveriam ter sido emitidas pelos sujeitos passivos transmitentes das viaturas (art.28º nº1 al.b) CIVA)

b) é inaplicável o regime vigente segundo o qual:

- a elaboração de factura ou documento equivalente pelo adquirente exige, designadamente, prévio acordo escrito transmitente – adquirente

- o exercício do direito à dedução pelo adquirente exige a verificação das condições que lhe permitem a elaboração de factura ou documento equivalente (arts.19º nº5 e 31º nº11 CIVA, redacção art.2º DL nº 256/2003,21 Outubro, em vigor desde 1.01.2004).

O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

1. Resultante de visita de Fiscalização efectuada à impugnante foi elaborado em 14-06-1996, o relatório de fls. 80 a 89 cujo teor dou aqui por reproduzido.

2. Com interesse para a decisão consta nele o seguinte:

1- (...)

2- (...)

3- Foi-nos facultado o inventário discriminado e valorado, relativamente às existências em stock a 31/12/93. Não nos foi exibido o correspondente às existências na posse da firma em 31/12/94. Esta omissão manteve-se mesmo após o prazo concedido através de notificação para o efeito lavrada (ver anexo 1),

v - Análise Contabilístico-Fiscal

Correcções Técnicas

1- IVA:

1.1. O sujeito passivo procedia nas aquisições de viaturas usadas, à emissão de notas de crédito onde autoliquidava por dentro IVA à taxa normal, deduzindo esse imposto assim calculado.

1.2. Relativamente às viaturas usadas alienadas por outros sujeitos passivos, no cumprimento do disposto no artº 19º nº 1 a) do CIVA, os documentos de suporte exigíveis para efeitos de aceitação de dedução deste imposto, terão de ser facturas ou documentos equivalentes emitidos pelos sujeitos passivos que procedam à venda dos bens. Estes documentos não nos foram exibidos durante o período decorrente da fiscalização. Também não possuía em seu poder os meios de prova que segundo o n.º 5 do artº 71º do CIVA são considerados idóneos para que o IVA contido nas notas de crédito seja susceptível de regularização a favor do seu emitente.

1.3- No tocante às viaturas usadas vendidas por particulares, como estes não são sujeitos passivos de IVA, não há lugar à incidência deste imposto sobre as operações económicas em causa, pelo que o comportamento descrito em 1.1 deste item se terá de considerar extemporâneo e o imposto em causa objecto de correcção.

1.3.1- (...)

O montante global do IVA indevidamente deduzido entre 1991 e 1995 no que concerne à situação atrás descrita ascende a 39.193.233\$00 (...).

1.4- Foi detectada uma dedução de IVA em duplicado, relativamente ao mesmo facto patrimonial (renda leasing relativa ao contrato 8332 com a Bescleasing) no valor de 200.394\$00 assente na factura nº 16062 de 20/4/94, lançamento interno n 565. (anexo 3)

1.5- No decorrer da análise às restantes notas de crédito emitidas pelo sujeito passivo, encontramos algumas, cujas cópias anexamos (anexo 4) cuja regularização de IVA em seu favor também, não cumpre com as disposições previstas no n.º 5 do artº 71º do CIVA, que faz depender a aceitação da dedução do imposto, da prova da efectiva recepção e tomada de conhecimento desses documentos pelos clientes intervenientes nessas transacções. As correcções correspondentes ao IVA contido nas citadas notas de crédito perfaz a soma de 1.151.679\$00 (...).»

3. Com base nesse relatório foi efectuada à impugnante uma liquidação adicional de imposto sobre o Valor Acrescentado no montante de 40.545.307\$00 discriminado da seguinte forma pelos diversos anos:

ano de 1991 - 2.124.579\$00

ano de 1991 - 6.588.107\$00

ano de 1993 - 9.770.494\$00

ano de 1994 - 9.352.294\$00

ano de 1995 -12.709.833\$00

4. O prazo para pagamento voluntário do imposto terminou em 30-09-1996 – fls. 73.

5. A Impugnação foi deduzida em 04-12-1996 – fls. 2.

6. Em informação datada de 14 de Agosto de 1997, junta a fls. 30 a 34, e cujo teor dou aqui por reproduzido, os Serviços de Inspeção Tributária, pronunciaram-se acerca da matéria de facto em causa na impugnação.

3.1. O acórdão recorrido depois de afirmar que as conclusões das alegações giram à volta da única questão da equiparação das notas de crédito emitidas pela recorrente nas retomas de viaturas usadas a facturas para efeitos de dedução de IVA concluiu que em tais retomas de veículos pertencentes a particulares em que estes não eram sujeitos passivos de IVA, não podendo, por isso, emitir facturas de venda nos termos do CIVA, não existia o direito à dedução, pelo que a emissão de notas de crédito é absolutamente irrelevante para efeitos de liquidação e de dedução do IVA.

Continua a recorrente a defender que essas notas de crédito constituem documento equivalente a factura, para efeitos do disposto no artigo 19º, nº 2 do CIVA, uma vez que elas contêm os elementos referidos no artigo 35º do mesmo diploma.

É o cerne da questão prende-se com saber se as notas de crédito, a que se refere o probatório, conferem direito à dedução do IVA, conforme defende a recorrente, contrariamente ao entendimento da AF que foi acompanhado pela 1ª instância e TCA.

3.2. É matéria factual não controvertida que a impugnante adquiria viaturas usadas, vendidas por particulares que não eram sujeitos passivos de IVA pelo que, não havendo lugar à incidência deste imposto sobre tais operações económicas, a mesma impugnante emitiu notas de crédito onde autoliquidava, por dentro, IVA à taxa normal, deduzindo, posteriormente, esse imposto assim calculado.

É igualmente matéria factual não controvertida que nos anos de 1993, 94 e 95, a impugnante adoptou o regime normal de apuramento do imposto, uma vez que por um lado não registou o livro de registo de bens em segunda mão e por outro liquidou o imposto com base na contraprestação obtida ou a obter do adquirente, nos termos do nº 1 do artigo 16º do CIVA.

Daí que tenha entendido a AF que lhe competia proceder à liquidação do imposto nos termos normais e deduzir o imposto suportado nas aqui-

sições, desde que estas fossem efectuadas a sujeitos passivos obrigados à liquidação do imposto nos termos do nº 33 do artigo 9º do CIVA.

Está ainda assente que tanto nas aquisições a sujeitos passivos do imposto, como a particulares, a impugnante apurava o IVA dedutível, retirando-o por dentro do preço de aquisição, através da utilização de notas de crédito por si emitidas.

E perante este quadro factual assente sustenta a recorrente que sempre entregou o IVA devido pois que, se bem entendemos o seu pensamento, ao liquidar o IVA sobre o produto da venda dos veículos usados e ao deduzir-lhe o IVA que as notas de crédito identificavam como o incorporado no preço dos mesmos veículos usados em nada teria ficado prejudicado o Estado.

Como se escreve na sentença recorrida, citando F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, anotado e comentado, 4ª edição, página 501, o objectivo do IVA é claro visando manter a cadeia das deduções, que é a alma do sistema e obstaculiza as tentativas de obter a dedução de imposto não suportado, obriga à exigência de facturas de aquisição de bens e serviços pelos sujeitos passivos, o que contraria a evasão fiscal e torna imperiosa a observância da forma legal na emissão desses documentos, sob pena de não conferirem direito à dedução.

É que o mecanismo da dedução do imposto é uma característica básica do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, instituído pela designada 6ª Directiva pois que utilizando o denominado método substractivo indirecto, o sujeito passivo deduz ao imposto liquidado nos seus outputs, o imposto liquidado nos respectivos inputs no mesmo período de tempo (tal como o Tribunal de Justiça das Comunidades tem vindo a salientar, designadamente no denominado Acórdão Schul I, de 5 de Maio de 1982, Proc 15/81, Recueil p. 1409, um dos elementos básicos do sistema do imposto sobre o valor acrescentado consiste no facto de em cada transacção o IVA só ser exigível após a dedução do montante do imposto que onerou directamente o custo dos diversos elementos constitutivos do preço dos bens e serviços, encontrando-se o mecanismo das deduções de tal forma organizado que só os sujeitos passivos são autorizados a deduzir do IVA de que são devedores o imposto que já tinha onerado os bens e os serviços a montante) e daí que para apuramento do imposto devido num determinado período de tempo, os sujeitos passivos podem, designadamente, deduzir ao imposto incidente sobre as operações tributáveis efectuadas nesse período, o imposto que lhes foi facturado na aquisição de bens e serviços por outros sujeitos passivos, nos termos do disposto na alínea a) do nº I do artº 19º do CIVA (cfr. Clotilde Celorico Palma, Fisco, nºs 63/64, Março - Abril de 1994, p. 39).

Acrescenta a mesma autora que o funcionamento da técnica de tributação do IVA determina que é mediante a factura ou documento equivalente que o imposto será repercutido, e que só a posse daqueles documentos contendo todos os elementos exigidos pelo nº5 do artº 35º do CIVA permitirá, ao destinatário da operação, deduzir o imposto que pagou isto é, a factura ou documento equivalente, enquanto suportes do direito fundamental à dedução, têm por finalidade permitir o exercício efectivo desse direito.

Refere, ainda, que considerando os objectivos do sistema do imposto sobre o valor acrescentado, entende-se que, naturalmente, a factura ou documento equivalente passados em forma legal devem obrigatoriamente

ser emitidos pelo próprio vendedor ou pelo prestador de serviços, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 28º do CIVA, não podendo o adquirente substituir-se àqueles senão em circunstâncias especiais pois que a facturação do imposto pelo próprio sujeito passivo que o vai deduzir no mesmo período só pode acontecer em situações delimitadas, tais como as previstas nas alíneas c) e d) do art.º 19º do CIVA.

Daí que se acompanhe o entendimento do acórdão recorrido que confirmou a sentença proferida em 1.ª instância quando afirmam ser inadmissível quer no caso de aquisições a particulares quer no caso de aquisições a sujeitos passivos de IVA a dedução de tal IVA perante meros documentos internos, as ditas notas de crédito, pois que aqueles não estavam obrigados a liquidar imposto nas vendas que efectuam e tinham estes que emitir a correspondente factura que não só obrigaria os ditos sujeitos passivos a liquidar e entregar o respectivo IVA como permitiria que a impugnante deduzisse o IVA que lhes havia entregue simultaneamente como o pagamento do preço acordado.

E não estando aqueles particulares sujeitos a IVA não podia a impugnante hipotizar, através de notas de crédito internas, uma eventual liquidação de IVA que nunca foi pago e que por isso nunca podia ser deduzido pela impugnante.

E para aquelas aquisições a particulares consagra a lei a solução do IVA incidente sobre os objectos em segunda mão enquanto que para as aquisições a sujeitos passivos de IVA consagra a lei a solução de emissão de factura.

A data dos factos podia a recorrente ter optado por regime diverso do normal.

Com efeito nas transmissões de bens em segunda mão, por força da alínea f) do n.º 2 do artigo 16º do CIVA, na redacção anterior à do DL n.º 199/96, de 18-10, o valor tributável das transmissões de bens em segunda mão adquiridos para revenda é constituído pela «diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra, salvo opção expressa pela aplicação do disposto no n.º 1».

Vigorava, à data dos factos a que se reportam os presentes autos, o regime dos bens em segunda mão estabelecido Decreto-Lei n.º 504-G/85, de 30 de Dezembro, substituído pelo DL 199/96, de 18-10, nos termos do qual o sujeito passivo que tenha adquirido bens para revenda, podia optar, na determinação do respectivo valor tributável, pela aplicação do regime geral previsto no CIVA ou pelo denominado “método da margem” regulado naquele Decreto-Lei n.º 504-G/85, de 30 de Dezembro.

A opção por este método da margem conduzia a que a base tributável sobre que incidia o imposto fosse, nos termos do n.º 2 do artigo 1º do Decreto-Lei n.º 504-G/85, a diferença, devidamente justificada, entre a contraprestação obtida do cliente e o preço de compra dos mesmos bens, com inclusão do IVA.

Contudo a utilização deste regime impede o sujeito passivo transmitente das viaturas de deduzir o IVA eventualmente suportado na aquisição dos bens, nos termos do artigo 21º n.º 3 do CIVA e artigo 3º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 504-G/85, diversamente do que acontece no caso de opção pelo regime geral, caso em que esse imposto é dedutível nos termos dos artigos 19º a 25º do CIVA.

É certo que nesta última situação se o sujeito passivo, revendedor, proceder à dedução do imposto suportado na aquisição dos bens, nos termos do artigo 22º do CIVA, deverá na futura transmissão, por força dos artigos 7º e 8º do CIVA, proceder à liquidação do imposto considerando

a totalidade do valor da transmissão e não aquela referida diferença entre o valor de aquisição e de alienação.

Daí que não possa a impugnante substituir-se ao vendedor e liquidar IVA, em nome e por conta deste, que de qualquer forma nunca seria entregue, por este, nos cofres do Estado pois que em aquisições efectuadas a outros sujeitos passivos cabe a estes efectuar a liquidação do imposto, em factura por estes emitida, sendo esta idónea para suportar o imposto dedutível.

Inexiste preceito normativo que permita à impugnante apurar o imposto para o considerar dedutível.

Na verdade o art.º 19º do CIVA só confere o direito a dedução do imposto mencionado em facturas e documentos equivalentes passados na forma legal e as facturas ou documentos equivalentes que permitem o direito à dedução são exclusivamente aquelas que tenham sido emitidos na forma legal, nos termos do artigo 35º do CIVA, pelos fornecedores dos bens e prestadores de serviços.

As ditas notas de crédito emitidas pela impugnante não preenchem os requisitos para o exercício do direito à dedução do imposto porque não foram emitidas pelos vendedores dos ditos veículos usados pelo que não gozava a impugnante do direito à dedução do IVA correspondente.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao recurso.

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

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2005. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 2 de Março de 2005.

### Assunto:

*IVA. Contra-ordenação. Prescrição.*

### Sumário:

*O prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional nas infracções fiscais não aduaneiras é de cinco anos, conforme dispõem os artigos 35.º do CPT e 33.º do RGIT. A estas infracções é aplicável subsidiariamente o artigo 121.º, n.º 3, do Código Penal, pelo que o prazo máximo será de sete anos e meio.*

Processo n.º 1231/04-30.  
 Recorrente: Domingos Machado & Filhos, L.<sup>da</sup>  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

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

“Domingos Machado & Filhos, Lda.” recorreu para o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga da aplicação de coima pelo Director



de Finanças do distrito de Braga por não ter entregue com a declaração periódica de IVA o correspondente meio de pagamento.

Pelo M<sup>o</sup> Juiz daquele Tribunal foi negado provimento ao recurso.

Não se conformando com o decidido recorreu aquele contribuinte para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

A – Nos presentes autos de recurso de contra ordenação, a Recorrente arguiu a excepção da prescrição da contra ordenação, pelo decurso do prazo de cinco anos.

B – A recorrente, alegou ainda, que desde 14/11/96, 17/06/04, não ocorreu qualquer facto que fosse susceptível de interromper o decurso do prazo de prescrição.

C – O procedimento por contra-ordenação está prescrito nos termos art<sup>o</sup> 35<sup>o</sup> n<sup>o</sup>1 do Cód. Do Proc. Trib. E art<sup>o</sup> 119<sup>o</sup> da Lei Geral Tributária e art<sup>o</sup> 112<sup>o</sup> n<sup>o</sup>1 e n<sup>o</sup>2 do código do IVA.

Não houve contra alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por o procedimento estar prescrito desde 30.8.03, estando aliás já prescrito quando foi proferida a sentença recorrida.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. A alegada infracção se reporta a 29.02.96, segundo o auto de notícia;

2. A recorrente foi notificada em 14.11.96 (fls. 5) para apresentar a sua defesa, nos termos do art<sup>o</sup> 199<sup>o</sup> do CPT, então em vigor, e, em 17.6.02, da decisão de que recorre – fls. 12;

3. O processo de contra-ordenação esteve a aguardar, entre 09.04.97 e 27.01.99 (fls. 7 e 8) o desfecho do processo de execução fiscal onde a recorrente procedeu ao pagamento do imposto em questão, através do regime estatuído pelo DL 124/96 de 10.08.

Veamos então se ocorre ou não a invocada prescrição.

Como se vê dos autos foi imputada à arguida uma contra-ordenação prevista e punida pelos artigos 26<sup>o</sup> n<sup>o</sup>1 do CIVA e 29<sup>o</sup> n<sup>o</sup>9 do RJIFNA, reportando-se a dívida de 31.183,26 € ao mês de Dezembro de 1995, cujo prazo de pagamento terminou em 29.02.96.

Assim, como defende a recorrente e concorda o Ministério Público, está efectivamente prescrito o procedimento contra-ordenacional. Sendo de cinco anos o prazo prescricional aplicável, conforme prescrevem os artigos 35<sup>o</sup> do CPT e 33<sup>o</sup> do RGIT e aplicando-se ao caso o disposto no artigo 121<sup>o</sup> n<sup>o</sup>3 1<sup>a</sup> parte do Código Penal, o prazo máximo, ressaltado o tempo de suspensão, será o prazo normal acrescido de metade, isto é, sete anos e meio, conforme jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal Administrativo. Contrariamente ao que entendeu o tribunal recorrido não ocorre qualquer suspensão do prazo por virtude do decurso da execução na qual a ora recorrente pagou o imposto em causa. Assim sendo já decorreu o prazo prescricional, como já havia decorrido à data da prolação da sentença.

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

revogando-se a sentença recorrida e julgando prescrito o procedimento contra-ordenacional.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Março de 2005. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho.

## Acórdão de 2 de Março de 2005.

### Assunto:

*Contribuições para a segurança social. Exploração agrícola. Princípio da hierarquia das normas. Inconstitucionalidade orgânica. Inconstitucionalidade material.*

### Sumário:

*I — O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, ao excluir do âmbito do Decreto-Lei n.º 401/86 as explorações agrícolas «que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas», tem um alcance restritivo que não tinha este último diploma, que incluía no âmbito do regime especial de contribuições para a Segurança Social a generalidade dos trabalhadores agrícolas por contra de outrem, independentemente da natureza da exploração agrícola em que desenvolviam a sua actividade.*

*II — Nestas condições, quer se atribua carácter interpretativo quer se reconheça carácter inovador e revogatório àquele Decreto Regulamentar n.º 9/88, ele será orgânica e materialmente inconstitucional, por violar o n.º 5 do artigo 115.º da CRP (na redacção de 1982) que, proíbe que diplomas legislativos sejam interpretados ou revogados, em qualquer dos seus preceitos, por diplomas de natureza não legislativa.*

Processo n.º 1286/04-30.

Recorrente: Forrester & C.<sup>a</sup>, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – FORRESTER & C.<sup>a</sup>, S.A. impugnou uma liquidação efectuada pelo Centro Regional de Segurança Social de Vila Real, no valor de 198.929\$00, relativa a contribuições para a segurança social.

O Tribunal Tributário de Viseu julgou a impugnação improcedente.

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

1ª O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 401/86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112.º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115.º da Constituição);

3ª A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, in casu, o referido n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento;

4ª A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n.º 2 do artigo 4.º é válido;

5ª O Supremo Tribunal Administrativo, por douto acórdão de 16 de Jun. de 2004, já veio, noutra processo, reconhecer que a razão está com a Recorrente (Proc. 297/04 – 2.ª Secção)

Nestes termos e nos demais que serão superiormente supridos, deve ser revogada, por erro de julgamento, a douta sentença de que agora se recorre, sendo julgada procedente a impugnação «sub judice».

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso, nos seguintes termos:

Os recentes acórdãos STA 16.06.2004 recurso n.º 297/04 e 13.10.2004 recurso n.º 332/04 apreciaram recursos onde se suscitou questão jurídica idêntica à equacionada no presente recurso, com formulação de idênticas conclusões.

Pela sua excelência sufragamos a fundamentação do primeiro aresto (reproduzida no segundo aresto), sintetizada nos seguintes termos:

– o art. único do Decreto Regulamentar n.º 9/88, 3 Março aditou um n.º 2 ao art. 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, 30 Dezembro, excluindo da noção de «explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas»

– este aditamento contraria as disposições dos arts.5.º e 6.º do DL n.º 401/86, 2 Dezembro onde se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, ao excluir daquele regime algumas entidades patronais e respectivos trabalhadores (empresas do sector secundário, cuja actividade agrícola desenvolvida visa a produção de matérias-primas para utilização em indústrias transformadoras) sujeitando-os a taxas contributivas diversas e mais gravosas

#### CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão anulatório da liquidação, na exacta medida resultante da aplicação de taxas superiores às previstas no DL n.º 401/86, 2 Dezembro (arts. 5.º e 6.º)

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 15 de Dezembro de 1997 a Impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 992,25 Euros (Esc. 198.929\$00), referente ao mês de Novembro de 1997, aplicando a taxa social única) – documento de fls. 15.

2. A Impugnação foi deduzida em 9-2-1998 – fls. 1.

3.º A liquidação foi efectuada pela Impugnante na sequência de instruções expressas dos Serviços da Segurança Social – documentos juntos pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

3 – O objecto do recurso jurisdicional é delimitado pelas conclusões das alegações (art. 684.º, n.º 3, do C.P.C.).

Por isso, não há que apreciar a decisão recorrida na parte em que não foi atacada no presente recurso jurisdicional.

Assim, as únicas questões a apreciar são as da legalidade e constitucionalidade do n.º 2 do art. 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção dada pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, por violação do preceituado no n.º 2 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e do art. 112.º, n.º 6 (anterior art. 115.º, n.º 5, da C.R.P.).

4 – Antes de mais, importa indicar o conteúdo de toda esta legislação.

O Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, alargou o âmbito do regime geral de segurança social a todos os trabalhadores que exerçam actividades agrícolas através da vinculação obrigatória ao regime geral dos trabalhadores por conta de outrem ou ao regime dos trabalhadores independentes.

No seu art. 5.º, este diploma estabelece o seguinte:

#### Artigo 5.º

##### Regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem

1 - As contribuições relativas aos trabalhadores agrícolas por conta de outrem são calculadas pela aplicação da taxa global de 29%, correspondendo 21% às entidades patronais e 8% aos trabalhadores, sobre o valor da remuneração mínima mensal do sector, proporcional ao número de dias de trabalho efectivamente prestado.

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

3 - A taxa global fixada no n.º 1 será gradualmente atingida até ao ano de 1993, em termos a regulamentar.

As referidas alíneas a) e e) do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 81/85 estabelecem reportam-se «trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola» e aos «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

O Decreto Regulamentar n.º 75/86, que veio regulamentar aquele Decreto-Lei n.º 401/86, estabeleceu, no seu art. 4.º, o seguinte:

Artigo 4.º

Actividades equiparadas a actividades agrícolas

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

O Decreto Regulamentar n.º 9/88 deu a seguinte redacção a este art. 4.º, atribuindo o n.º 1 à redacção inicial e aditando-lhe um n.º 2 com a seguinte redacção:

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

O art. 115.º, n.º 5, da C.R.P., na redacção vigente em 1988, quando foi dada a referida redacção ao art. 4.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 75/86, tinha a seguinte redacção (¹):

5. *Nenhuma lei pode criar outras categorias de actos legislativos ou conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos.*

5 – O Decreto-Lei n.º 401/86 alargou o âmbito do regime geral da segurança social à generalidade dos trabalhadores que exerciam actividade profissional no domínio da agricultura, como se conclui do seu art. 1.º que se reporta, expressamente, «*todos os trabalhadores que exerçam actividades agrícolas*».

O seu art. 5.º, n.º 2, que fixou as taxas das contribuições para os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, através da remissão para as alíneas a) e e) do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 81/85, inclui neste regime contributivo especial os «*trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola*» e os «*que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes*».

Não há assim, à face desta norma, suporte para excluir deste regime especial de tributação quaisquer trabalhadores agrícolas permanentes por conta de outrem, com base na natureza da exploração agrícola, pois expressamente se refere que a inclusão nesse regime é feita «*independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola*».

Não se excluem, assim, deste regime especial os trabalhadores de empresas que não se dedicam apenas ao sector primário da produção agrícola mas também têm actividade no sector secundário (indústrias transformadoras), designadamente aquelas que se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para o fornecimento e manutenção dessas indústrias.

Assim, é inequívoco que o n.º 2 do art. 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, ao excluir do âmbito do Decreto-Lei n.º 401/86 as explorações agrícolas «*que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas*», tem um alcance restritivo que não tinha este último diploma.

Nestas condições, tem de concluir-se que esta nova redacção, quer se lhe atribua carácter interpretativo quer se lhe reconheça carácter inovador e revogatório do anteriormente vigente, sempre será orgânica e materialmente inconstitucional, pois viola aquele n.º 5 do art. 115.º da C.R.P. que, proíbe que diplomas legislativos sejam interpretados ou revogados, em qualquer dos seus preceitos, por diplomas de natureza não legislativa e altera, sem credencial parlamentar, a incidência subjectiva daquele regime especial de contribuições para a Segurança Social, matéria esta que se englobava na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [arts. 168.º, n.º 1, alínea i), e 106.º, n.º 2, da C.R.P. na redacção de 1982].

6 – Conclui-se, assim, que ocorreu erro de julgamento na sentença recorrida, ao considerar como constitucionalmente admissível a restrição do âmbito do Decreto-Lei n.º 401/86 operada por aquele Decreto Regulamentar n.º 9/88.

Termos em que acordam nesta Secção do Contencioso Tributário em

- conceder provimento ao recurso jurisdicional;
- revogar a sentença recorrida;
- julgar procedente a impugnação;
- anular a liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Março de 2005. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Vitor Meira*.

(¹) Esta norma, a partir da revisão constitucional de 1997, passou a ser o n.º 6 do art. 112.º.

## Acórdão de 2 de Março de 2005.

### Assunto:

*Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência do STA. Competência do TCA.*

### Sumário:

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

Processo n.º 1315/04-30.

Recorrente: Socer — Imobiliária e Investimentos, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Socer – Imobiliária e Investimentos, S.A., inconformada com a sentença, a fls 55 e seguintes, do T.A.F. de Lisboa, 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:

- “Da conduta da ora Recorrente não resultou qualquer prejuízo para a Fazenda Pública... (conclusão 7).

- Não teve “qualquer intenção de omitir custas do exercício de 1989...” (conclusão).

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que, numa outra e nestas conclusões, vinha vertida matéria de facto, não estabelecida na decisão recorrida, e, por isso, o S.T.A. era incompetente para a apreciação do recurso, sendo, para tanto, competente, o T.C.A.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, apenas o fez a recorrente, batendo-se pela competência do S.T.A. para a apreciação do recurso, requerendo, para o caso de assim não ser entendido, a remessa dos autos ao T.C.A..

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Confrontadas as conclusões atrás referidas, na parte aí expressa, com a sentença recorrida, desde logo resulta que nesta nada se estabeleceu quanto às questões de saber se da conduta da recorrente resultou ou não prejuízo para a F. P. e se aquela teve ou não intenção de omitir custos ao exercício de 1989.

Tais questões relevam do plano factual, pois que se trata de captar ocorrências da vida real que em nada se prendem com a interpretação e aplicação da Lei.

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

O que, nos termos dos artºs. 21º nº 4, 32º nº 1 al. b), 39º e 41º nº 1 al. a) do E.T.A.F. (anterior) e 280º do C.P.P.T., determina a incompetência deste S.T.A. para a apreciação do recurso e a competência, para tanto, do T.C.A..

Termos em que se declara a incompetência, em razão da hierarquia, deste S.T.A. para o conhecimento do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A. (Sul) pela Secção do Contencioso Tributário.

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

Oportunamente, remetam-se os autos ao T.C.A. (Sul) conforme requerido a fls 103.

Lisboa, 2 de Março de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa — Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 2 de Março de 2005.

### Assunto:

*Cumulação de pedidos. Artigo 104.º do CPPT. Aplicação no tempo.*

### Sumário:

I — *O artigo 104.º do CPPT não é aplicável a processos instaurados no domínio do CPT anteriormente à vigência da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.*

II — *Ao tempo e no respeitante à cumulação de impugnações e pedidos, eram aplicáveis subsidiariamente os artigos 38.º da LPTA e 470.º do CPC.*

Processo n.º 1336/04-30.

Recorrente: TRINAVE — Sociedade de Decapagens e Pinturas, L.da

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por TRINAVE - SOCIEDADE DE DECAPAGENS E PINTURAS, LDA, do despacho do TAF de Almada, que indeferiu liminarmente a impugnação judicial que a mesma deduzira contra liquidações adicionais de IVA e IRC, absolvido a Fazenda Pública da instância, não conhecendo do mérito da causa.

Fundamentou-se a decisão no art. 104º do CPPT - aplicável, nos autos, nos termos do art. 12º da Lei n.º 15/01, de 05 de Junho -, não sendo possível a cumulação de pedidos, dada a diferente natureza dos tributos em causa: o IVA é um imposto sobre o consumo e o IRC sobre o rendimento, não sendo de convidar o impugnante a suprir a irregularidade, podendo, todavia, deduzir novas impugnações, relativas a cada um dos impostos.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«A) - *In casu*, não tem aplicação o disposto no art. 104º do Código de Procedimento e de Processo Tributário porquanto a impugnação foi apresentada em data em que vigorava o Código de Processo Tributário, o qual não proibia a cumulação de pedidos de diferente natureza.

B) - A manter-se a sentença recorrida, ficam prejudica do todos actos já praticados que o legislador quis ressaltar na redacção do art. 12º (parte final) da Lei n.º 15/2001, de 05 de Junho.

C) - Segundo o que vem sustentado na sentença recorrida a “nova” lei seria de aplicação retroactiva e não de aplicação imediata, o que contraria não só a intenção do legislador, como também a doutrina geral aceite no direito civil de que a nova lei só rege para o futuro.

D) - A sentença recorrida violou, por erro de interpretação o disposto no art. 12º da Lei n.º 15/2001, de 05 de Junho, bem como o art. 142º do Código de Processo Civil e ainda o art. 12º do Código Civil.

Nestes termos, e nos demais de Direito aplicáveis com o mui douto suprimento de V. Ex.as, o que expressamente se solicita, deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida e ordenando-se o prosseguimento do processo para decisão sobre o mérito da causa.»

Não houve contra-alegações.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da confirmação do julgado por a dita norma do art. 104º do CPPT ser efectivamente aplicável nos autos, dada a sua natureza processual pois:

«a) é justificada primordialmente pela economia de meios que proporciona, sem prejuízo do contributo para a uniformidade de decisões

b) a sua aplicação ou inaplicação apenas se reflecte na unidade ou pluralidade de processos

c) não preclude o exercício de qualquer direito da recorrente, que poderá deduzir posteriormente novas impugnações judiciais, tendo por objecto as liquidações de cada um dos impostos.»

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

Vejam os, pois:

O art. 104º do CPPT, epigrafiado embora de «cumulação de pedidos e coligação de autores» tem em vista, naquele primeiro aspecto, como se depreende da exigência da «idêntica natureza dos tributos», a cumulação de impugnações.

Todavia, ele não é aplicável nos autos.

Na verdade, estes foram instaurados em 11/03/1999, em plena vigência do CPT, que não continha disposição semelhante.

E o art. 40 do D.L. n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprovou o CPPT, determinou, além da entrada em vigor deste, em 01/01/2000, a sua aplicação só «aos procedimentos iniciados e aos processos instaurados a partir dessa data».

Certo que o art. 12º da Lei n.º 15/01, de 05 de Junho determinou a aplicação do CPPT «aos procedimentos e processos pendentes regulados pelo CPT» mas «sem prejuízo do aproveitamento dos actos já praticados».

Isto é, sem aplicação retroactiva - a lei nova só rege para o futuro - de acordo com o art. 12º do CC, pelo que «a validade e regularidade dos actos processuais anteriores continuarão a aferir-se pela lei antiga, na vigência da qual foram praticados» nunca sendo, assim, afectada «a utilidade dos actos anteriormente realizados».

Cfr. Antunes Varela e outros, *Manual de Processo Civil* e Manuel Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, pág. 46.

Nos autos, é, antes, subsidiariamente aplicável a norma do art. 38º, n.º 1 da LPTA, segundo a qual é viável a cumulação de impugnação de actos que estejam entre si numa relação de dependência ou de conexão.

Ora, estão em causa impugnações de liquidações de IRC e IVA, do exercício de 1993, efectuadas na sequência de uma fiscalização à escrita da impugnante, que concluiu pela «existência de determinadas facturas indevidamente consideradas custos da actividade» e dedução indevida de IVA, «com indícios de que os documentos referidos titulam operações simuladas» com referência a Paulo Jorge dos Santos Esgalhado.

Pelo que se mostra presente aquele elemento de conexão entre as duas liquidações já que idêntica materialidade está subjacente à liquidação dos referidos tributos: foi a correcção à matéria colectável da impugnante que a determinou, pois, se a Administração Fiscal entende haver operações simuladas, daí terá de retirar consequências tanto em sede de IRC como de IVA. Fundamentalmente, então, estarão em causa «os mesmos factos».

E, ao tempo, igualmente era possível a cumulação de pedidos em impugnação judicial, nos termos do art. 470º do CPC, também aplicável subsidiariamente.

Isto, dada a sua compatibilidade substancial, nos termos expostos, estando os pedidos - de anulação das liquidações - sujeitos ao mesmo tipo de processos - impugnação judicial - e sendo para todos competente, tanto em razão da matéria como da hierarquia, o TAF de Almada.

Em suma: mostra-se legal a cumulação pretendida, tanto de impugnações como de pedidos.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido, para ser substituído por outro que não seja de indeferimento liminar pelo fundamento invocado.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Março de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 2 de Março de 2005.

### Assunto:

*Limites do poder regulamentar atribuído por um decreto-lei.*

### Assunto:

*É vedado ao Governo, no uso dos poderes conferidos por um decreto-lei para o regulamentar, emitir um decreto regulamentar no qual exclui de previsão contida no articulado desse decreto-lei determinados sujeitos, submetendo-os, por esta via, a taxas contributivas diversas das consagradas no diploma legal.*

Processo n.º 1368/04-30.

Recorrente: Forrester & C.ª, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. **FORRESTER & C.ª, S.A.**, com sede em Vila Nova de Gaia, recorre da sentença do Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real que julgou improcedente a sua impugnação judicial da liquidação de contribuições a favor da Segurança Social.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª O n.º 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 401/86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115º da Constituição).

3ª A douda sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n.º 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª A douda sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n.º 2 do artigo 4º é válido.

**5ª O Supremo Tribunal Administrativo, por duto acórdão de 16 de Junho de 2004, já veio, noutra processo reconhecer que a razão está com a ora recorrente (Proc. 297/04 - 2ª Secção).**

Nestes termos e nos demais que serão superiormente supridos, deve ser revogada, por erro de julgamento, a douta sentença de que agora se recorre, sendo julgada procedente a impugnação «*sub judice*».

1.2. A Fazenda Pública não contra-alega.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece parcial provimento, tal como o obtiveram já seis anteriores, em que se suscitava «questão jurídica idêntica (...), com formulação de idênticas conclusões»

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

2. A sentença recorrida estabeleceu a factualidade seguinte:

«1. Em 15 de Fevereiro de 2000 a Impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 273.716\$00, referente ao mês de Janeiro de 2000, aplicando a taxa de 34,75% – documento de fls. 17.

2. A Impugnação foi deduzida em 24-03-2000, sem ter sido precedida de reclamação graciosa – fls. 3».

3.1. Nota o Exmº. Procurador-Geral Adjunto que há já decisões do Tribunal em casos idênticos, decidindo, todos, pelo provimento de recursos em que a mesma é a questão suscitada.

Assim é, na verdade.

Trata-se dos acórdãos de 16 de Junho de 2004, no recurso nº 297/04, 13 de Outubro de 2004, nos recursos nºs. 311/04, 332/04 e 374/04, 15 de Dezembro de 2004, nos recursos nºs. 313/04 e 375/04, 12 de Janeiro de 2005, no recurso nº 1062/04, 19 de Janeiro de 2005, nos recursos nºs 1061/04 e 1064/04, 26 de Janeiro de 2005, nos recursos nºs 1063/04, 1066/04, 1068/04, e 1069/04, 2 de Fevereiro de 2005, no recurso nº. 1367/04, 9 de Fevereiro de 2005, nos recursos nºs 1282/04, 1284/04, 1285/04 e 1362/04, 16 de Fevereiro de 2005, nos recursos nºs. 1213/04, 1278/04 e 1288/04, e 23 de Fevereiro de 2005, nos recursos nºs. 1277/04, 1279/04 e 1298/04.

Não vêm invocados, ainda desta feita, argumentos que nos levem a alterar a orientação seguida, pelo que se reproduz aqui, na parte aplicável, o primeiro dos apontados acórdãos, relatado pelo também agora relator.

3.2. A invocação do vício de forma por falta de fundamentação, em que a impugnante fez assentar a sua pretensão de anulação desta, foi abandonada na presente fase, de recurso jurisdicional, vindo a sentença questionada, apenas, no que concerne ao julgamento feito sobre o vício de violação de lei imputado ao acto de liquidação.

Tal vício radica nas alegadas ilegalidade e inconstitucionalidade do nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, introduzido pelo decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, por violação do artigo 5º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e 115º nº 5 da Constituição (actualmente, 112º nº 6).

Conforme se afirma na sentença recorrida, «defende a impugnante que a alteração do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86 dada pelo Decreto Regulamentar nº 9/98, de 3 de Março, viola o nº 2 do artigo 5º do Decreto Lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, face à definição restritiva do conceito de **exploração agrícola**».

A questão que está em causa na presente impugnação judicial é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores

agrícolas ao serviço da impugnante, ora recorrente. A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75%, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador. Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

3.3. O decreto-lei nº 81/85, de 28 de Março (que o decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro viria a referir, sem o revogar), pretendeu definir «o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária», tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo «Diário da República».

Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial de segurança social «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas, «a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos». Quanto aos «trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele [regime geral] são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular» (do preâmbulo do diploma).

Assim é que o artigo 3º, conjugado com o artigo 2º nº 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral «os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola»; os «que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas»; os «que exerçam profissão comum a outras actividades económicas»; os que prestem serviço às empresas» «que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial»; e os «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

Abrangidos pelo «regime especial de segurança social das actividades agrícolas» ficaram, nos termos do artigo 8º do diploma, «os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas e que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral»; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo se pode notar que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas – para além do que consta do já transcrito artigo 3º –, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e a pecuária, bem como «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial».

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o nº 19/85.

3.4. Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a fazer fé na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei nº 81/85 se afirmava de «natureza residual», e no respectivo artigo 2º nº 2 se dizia ser de «natureza transitória», incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a «sectores economicamente mais débeis» «uma brusca subida dos encargos sociais», contrapartida necessária da «elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito», o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitoriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%); e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5º fixa-se o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa global é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a «trabalhadores que exerçam actividades agrícolas», ou a «trabalhadores agrícolas», encontrando-se, no artigo 6º, referência «aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas». As respectivas entidades empregadoras são designadas por «entidades patronais» tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei nº 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma «será objecto de regulamentação por decreto regulamentar».

3.5. Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o nº 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à da lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido no exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa – ao tempo, artigo 202º – permite ao Governo, no exercício da função administrativa, «fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis». Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de «regime geral» e «regime especial», «regime geral dos trabalhadores por conta de outrem», e de «trabalhadores por conta de outrem».

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

3.6. Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava «alguns pontos de dúvida que importa clarificar», um deles respeitante «ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola». E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de «explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresas».

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que «no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram»

aquelas empresas, assim se «ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Sector primário que, recorde-se, é o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam – designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores – que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concernente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

3.7. Entende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86. Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da «natureza e dimensão da exploração agrícola» em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confinar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades suas empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a cuidar de minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código de Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º nº 2 da Constituição.

3.8. Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei nº 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma

regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6 do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/98 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei nº 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles – os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: para efeitos do diploma, não se consideram explorações agrícolas... determinadas explorações agrícolas.

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do Diário da República, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Definindo, restritivamente, o conceito de «explorações agrícolas», introduziu uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação.

Conforme se viu, o decreto-lei nº 401/86, de acordo com o seu artigo 1º, ocupa-se «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», que o



artigo 2º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial». Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar nº 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. *A contrario*, dir-se-á, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei nº 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacialidade ou secundaridade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar taxas contributivas transitórias inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma.

Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar nº 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um nº 2 ao artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5º e 6º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando procedente a impugnação, e anular o acto tributário, por ter liquidado contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos artigos 5º e 6º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Março de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 2 de Março de 2005.

### Assunto:

*Prescrição. Insuficiência de factos para a declarar.*

### Sumário:

*Decidindo a sentença a prescrição da dívida, depois de reconhecer que ocorreu uma interrupção do respectivo prazo, mas afirmando que se «reiniciou o prazo de prescrição», sem apontar qual o processo que esteve parado, em que período temporal, e por que motivo, nem estabelecer que a dívida não foi paga, há que ampliar a matéria de facto, nos termos do disposto no artigo 729.º, n.º 3, do Código de Processo Civil, em ordem a possibilitar a decisão de direito.*

Processo n.º 1409/04-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Empreendimentos Urbanísticos F. Ferreira Jorge, L.ª

Relator: Ex.º Sr. Cons. 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 do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, na impugnação judicial do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1991 deduzida por **EMPREENHIMENTOS URBANÍSTICOS F. FERREIRA JORGE, LDA.**, com sede em Pombal.

Formula as seguintes conclusões:

«A) A dívida a que reportam os autos refere-se a I.R.C., do exercício de 2001 [é lapso da recorrente, que quererá referir-se a 1991].

B) O início do respectivo prazo de prescrição de 10 anos iniciou-se em 01.01.1992, conforme resulta da conjugação dos números 1 e 2 do art.º 34º do Código do Processo Tributário, *in casu* aplicável.

C) Com a interposição de reclamação graciosa, em 01.02.1993, operou-se a interrupção do prazo prescricional.

D) Tal como resulta dos termos do n.º 3 do mesmo preceito legal quando determina que “A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição (...)”.

E) Mas, a impugnante, por requerimento entregue junto do órgão da execução fiscal competente, datado de 27.09.1993, solicitou “a suspensão da execução com base no n.º 1 do artigo 255º do C.P.T.”, nomeando à penhora o imóvel constituído pela fracção B do prédio sito na Avenida Heróis do Ultramar, n.º 33, Pombal e inscrito na matriz predial urbana sob o art.º n.º 7925-8, descrito na Conservatória do Registo Predial sob o n.º 01768/270387-B.

F) A penhora do imóvel supra identificado foi registada a favor da Fazenda Nacional em 15.10.1993.

G) A partir da prestação de garantia, a instância executiva encontra-se suspensa, nos termos do art.º 255º do Código do Processo Tributário.

H) O que equivale a dizer que, na prática, a partir daí, não mais podia o credor fiscal praticar quaisquer actos ou efectuar quaisquer diligências conducentes à satisfação do seu crédito, por via da suspensão do competente processo de execução fiscal “até à decisão do pleito”.

I) Ora, se a prescrição é um instituto legal justificado não só por razões de certeza, de segurança e de paz jurídicas, pelo que extingue a obrigação tributária, mas também determinado pela falta de celeridade ou pela negligência do titular do direito (crédito) na sua respectiva cobrança,

J) No caso vertente, inexistente qualquer inércia ou negligência na atitude do credor fiscal em vista à satisfação do seu crédito, porquanto se encontrava legalmente cerceado da prática de quaisquer actos no processo executivo competente para a cobrança coerciva da dívida de que era titular.

K) Ou seja, a garantia constituída obstava à regular tramitação e prosseguimento da execução.

L) Onde que, também, não lhe possa ser imputável a eventual paragem do processo executivo por mais de um ano.

M) Consequentemente nunca o efeito interruptivo do n.º 3 do art.º 34º do Código do Processo Tributário degenerou em suspensivo.

N) Efectivamente, dispõe a segunda parte do n.º 3 do art.º 34º do C.P.T. que tal somente se verificará quando “(...) o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação”.

O) Enquanto, no caso *sub judice*, antes do decurso daquele ano já a instância executiva estava suspensa por via da garantia prestada.

P) A prestação da garantia idónea implica que, desde então, a execução não possa prosseguir por suspensão legal obrigatória, tal como resulta do art.º 255º do Código do Processo Tributário.

Q) Ora, impondo o art.º 255º do Código do Processo Tributário uma suspensão em termos peremptórios da execução fiscal e assumindo-se esta como o processo próprio para a cobrança coerciva dos créditos detidos pelo credor fiscal, então, legalmente, fica este cerceado da prática de qualquer acto concreto atinente à cobrança coerciva daqueles.

R) O inconformismo do ora recorrente recai sobre uma interpretação do quadro legal aplicável que aceite que o legislador fiscal pretendeu ou permitiu que o devedor fiscal, prestando garantia, obtendo a suspensão

do processo de execução fiscal, lograsse a respectiva suspensão até ao decurso do prazo prescricional.

S) Sendo que no caso vertente, a garantia foi requerida pouco depois da instauração do processo de execução fiscal (12.08.1993 versus 27.09.1993).

T) Uma tal interpretação encerraria até um mecanismo perverso.

U) Ou seja, que uma vez obtida a suspensão legal do processo de execução fiscal “até à decisão do pleito”, a então impugnante, não se conformando com qualquer das decisões dos procedimentos e processos instaurados, contra as mesmas, sucessivamente, esgrimisse todos os meios legais de defesa, logrando adiar até ao decurso do prazo prescricional a decisão do pleito.

V) Onde que, por tudo o que vem dito, só se possa concluir que o prazo prescricional legalmente estabelecido para a dívida em causa (contado de 01.01.1992 a 01.02.1993 ou, admite-se, 15.10.1993), não se encontra atingido.

W) Não se verificando, consequentemente, a extinção do direito do Estado à respectiva cobrança coerciva.

Termos em que (...) deverá ser concedido provimento ao presente, revogando-se a decisão ora recorrida (...).

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pois «a lei reguladora do regime da prescrição e a que vigorava na data do facto tributário e, por outro lado, a regra do n.º 3 do art.º 49º da LGT não se aplica ao caso, por lhe ser posterior».

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

2. A sentença deu por provados os factos seguintes:

«A) Em 25/11/92, a impugnante apresentou a declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1991, em que apurou o lucro tributável de 15.477.158\$00 e o imposto a pagar de 3.577.236\$00 — fls. 3 a 6 dos autos de reclamação apensos.

B) Posteriormente, na sequência de visita da fiscalização tributária e do acordo obtido na Comissão de Revisão em 11/01/93, foram alterados os valores das existências dos exercícios de 1989 e 1990 — fls. 12 a 14 dos autos de reclamação apensos.

C) Em 1 de Fevereiro de 1993, a impugnante apresentou reclamação contra a liquidação de IRC referente ao ano de 1991, “nos termos do Art. 111.º do CIRC e 97.º do CPT” - fls. 2 dos autos de reclamação apensos.

D) Com esta reclamação, apresentou a declaração de substituição de fls. 7 a 10.

E) De acordo com a Informação de fls. 21 a 26 do apenso, foi proposta a correcção do lucro tributável do exercício de 1991 para o valor de 12.431.391\$00.

F) Por despacho de 24 de Abril de 1996, da autoria de Director Distrital de Finanças de Leiria, foi a reclamação parcialmente indeferida — fls. 43 dos autos de reclamação apensos.

G) Este despacho foi notificado à impugnante em 26/04/96, conforme consta do aviso de recepção de fls. 46 do apenso.

H) Em 6 de Maio de 1996, a impugnante requereu a emissão de certidão dos elementos omitidos na notificação recebida em 26/04/96, ao abrigo do disposto no Art. 22.º, n.º 1 do CPT, certidão essa recebida pela impugnante em 22/05/96 — fls. 14 e 15.

I) A impugnante deduziu recurso hierárquico contra a decisão proferida em sede de reclamação graciosa, em 24 de Maio de 1996 – fls... dos autos de reclamação.

J) Em 29 de Maio de 1996, deu entrada na 1.ª Repartição de Finanças do Concelho de Pombal a presente impugnação judicial, conforme carimbo apostado a fls. 3, que se dá por integralmente reproduzido.

K) Através do ofício n.º 000960, de 11/02/98, foi a impugnante notificada de que por despacho de 26/01/98 do Subdirector Geral dos Impostos foi indeferido o recurso hierárquico – fls. 67.

L) Em 12/08/93, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1449-93/100647.9.

M) Por requerimento que deu entrada na Repartição de Finanças de Pombal em 27/09/93, a impugnante solicitou a “*suspensão da execução com base no n.º 1 do Artigo 255.º do CPT*” e nomeou à penhora a fracção B do prédio sito na Av. Heróis do Ultramar, n.º 33 em Pombal, com o artigo urbano n.º 7925-B, descrito na Conservatória do Registo predial de Pombal sob o n.º 01 768-B – fls. 99.

N) Por despacho do Chefe de Repartição datado de 14 de Outubro de 1993, foi ordenada a penhora do bem oferecido como garantia pela impugnante e ordenada a suspensão da execução até conclusão da reclamação graciosa – fls. 100.

O) Em 15/10/93, foi registada a penhora da fracção referida na alínea J) a favor da exequente Fazenda Nacional, para garantia da quantia exequenda de 3.915.505\$00 – fls. 103».

3.1. A agora recorrida impugnou o acto tributário de liquidação de IRC relativo ao exercício do ano de 1991, pedindo a anulação do «acto de fixação do lucro tributável e consequente acto de liquidação do IRC feito pelo Fisco».

A sentença, contrariando o entendimento expresso pela Fazenda Pública, considerou não existir impedimento legal a que a recorrida impugnasse o acto de liquidação, como impugnou; mas considerou inútil o prosseguimento da impugnação, por se achar prescrita a obrigação liquidada.

Para tanto, ponderou que o facto tributário ocorreu em 31 de Dezembro de 1992, sendo-lhe aplicável o prazo prescricional de dez anos do artigo 34º do Código de Processo Tributário (CPT), então vigente; que a prescrição foi interrompida pela reclamação graciosa apresentada em 1 de Fevereiro de 1993, pela instauração da execução fiscal em 12 de Agosto de 1993, pelo recurso hierárquico deduzido em 24 de Maio de 1996, e pela entrada da impugnação judicial, em 29 de Maio de 1996.

Porém, de todos estes factores interruptivos só atribuiu relevância ao primeiro, ou seja, à apresentação da reclamação graciosa, em 1 de Fevereiro de 1993, pelo que considerou a prescrição ocorrida em 1 de Fevereiro de 2003, quando se completaram dez anos sobre aquele acontecimento.

Acresce – considerou, ainda, a sentença –, que não é motivo de suspensão da prescrição a prestação de garantia, nem nos termos do artigo 34º do CPT, nem nos do 49º n.º 3 da Lei Geral Tributária (LGT), sendo que esta última se não aplicava ao caso, por só depois ter entrado em vigor.

Para a recorrente Fazenda Pública, o facto de a recorrida ter prestado garantia em 27 de Setembro de 1993, obtendo, por essa via, a suspensão do processo executivo, obstando a que o Fisco prosseguisse a acção tendente à cobrança da dívida, faz com que não tenha havido paragem

da execução que lhe seja imputável, pelo que «nunca o efeito interruptivo do n.º 3 do art.º 34º do Código do Processo Tributário degenerou em suspensivo».

Consequentemente, não ocorreu, ainda, a prescrição.

3.2. Conforme se aponta na sentença recorrida, tratando-se, como aqui se trata, de uma liquidação de IRC relativa ao exercício do ano de 1991, o prazo de prescrição começou a correr em 1 de Janeiro de 1992, e tem a extensão de 10 anos, de acordo com o artigo 34º n.º 1 do CPT, então vigente. Assim, se nada interrompesse o decurso daquele prazo, ele esgotar-se-ia em 1 de Janeiro de 2002. Tudo isto afirmou a sentença sem que a recorrente Fazenda Pública manifeste desacordo.

Porém, em 1 de Fevereiro de 1993 a recorrida apresentou reclamação graciosa, assim interrompendo o decurso do prazo de prescrição, nos termos do disposto no artigo 34º n.º 3 do CPT.

Este efeito interruptivo, diz o citado artigo 34º, cessa «se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano».

Ora, não foi dado como provado, na presente impugnação judicial, que algum processo cuja instauração produza a interrupção do prazo de prescrição tenha estado parado durante mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

Daí que não seja fácil entender o segmento da sentença recorrida em que se diz: «Destarte, a obrigação tributária prescreveu em 01/02/2003, altura em que se completaram 10 anos sobre a apresentação da reclamação graciosa, altura em que se reiniciou a contagem do prazo de prescrição».

Aparentemente, o raciocínio em que se baseia a sentença parte de que o facto de o prazo de prescrição ter sido interrompido com a dedução da reclamação graciosa transfere o termo inicial desse prazo para o momento dessa dedução.

Mas não é assim, pois, interrompido o prazo, despreza-se o tempo decorrido entre a interrupção e a sua cessação, a qual emerge da paragem do processo por mais de um ano, por motivo não imputável ao contribuinte. Porém, nos termos do que dispõe a parte final do n.º 3 do artigo 34º do CPT, cessado o efeito interruptivo, deve somar-se «o tempo que decorrer após este período [de interrupção da prescrição] ao que tiver decorrido até à data da autuação [do procedimento ou processo que interrompeu o prazo]».

Não se alcança, pois, a razão por que na sentença se afirma que a contagem do prazo de prescrição se reiniciou com a instauração da reclamação graciosa. Por outro lado, a sentença não revela o motivo por que se «reiniciou o prazo de prescrição».

3.3. Para decidir se, no quadro circunstancial apurado, ocorreu ou não a prescrição, importa que se defina se algum processo esteve parado, qual, por que período ou períodos temporais, e por que razão; sendo, ainda, essencial fixar que a dívida não se extinguiu pelo pagamento, posto que, a ter isso acontecido, não mais pode falar-se em prescrição – neste sentido, ver os acórdãos de 16 de Fevereiro de 2000, recurso n.º 23804, 23 de Fevereiro de 2000, recurso n.º 24433, e 17 de Maio de 2000, recurso n.º 24786.

Ao julgar prescrita a dívida sem estabelecer estes factos, a sentença assentou em base factual insuficiente. E a deficiência desse suporte factual impede, do mesmo passo, que este Tribunal aprecie o mérito do recurso.

Há, pois, necessidade de ampliar a matéria de facto, em ordem a possibilitar a decisão de direito, o que se aqui se determina, nos termos do disposto no artigo 729º n.º 3 do Código de Processo Civil.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, anular a sentença recorrida, para que, ampliada a matéria de facto, nos apontados termos, seja proferida nova decisão.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Março de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

### Acórdão de 2 de Março de 2005.

Processo n.º 1604/03-30.

Recorrente: ABASTENA — Sociedade Abastecedora de Madeiras, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com o aliás douto despacho de fls. 67 do M. mo Juiz do Tribunal de 1ª Instância de Coimbra que lhe deferiu parcialmente apenas o pedido de indemnização pelos prejuízos ocorridos em consequência da prestação e manutenção indevida de garantia bancária, nos termos do disposto no artigo 53º da LGT, dele interpôs recurso jurisdicional para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a Requerente e ora Recorrente Abastena – Sociedade Abastecedora de Madeiras, Lda., nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do impugnado despacho, formulou, a final, as seguintes conclusões:

1. *Tendo a recorrente apresentado garantia bancária no processo de execução fiscal para suspensão da mesma e tendo obtido vencimento de causa no processo de impugnação onde se discute a legalidade da dívida exequenda e sendo esta anulada por erro de facto e de direito na respectiva liquidação, ou seja por constatação de erro imputável aos serviços, tem direito a ser indemnizada pelos prejuízos resultantes da sua prestação, nos termos do art.º 53º da LGT, ou, seja totalmente indemnizada dos prejuízos sofridos com a pratica de um acto de liquidação ilegal, de que a contribuinte não teve culpa.*

2. *Ao Ter decidido de forma diferente o douto despacho recorrido errou no julgamento, tendo evidentemente que ser revogado.*

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

E neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer opinando pela necessidade de se ordenar a ampliação da matéria de facto, nos termos

do art.º 729º n.º 3 do CPC, designadamente quanto à data e valor da garantia prestada, quanto ao custo da dita garantia e lucros cessantes ou danos emergentes associados, bem assim como ao dispositivo do acórdão do TCA respectivo em termos de poder constituir base suficiente para aplicação do regime jurídico que antes enuncia e que, sucintamente se traduz no seguinte:

*“A norma constante do art. 53º n.º 1 LGT deve ser interpretada com o sentido de que o valor da indemnização há-de considerar o período desde a data da prestação da garantia (e não apenas o período excedente aos dois anos): é aquele que representa a real extensão temporal do prejuízo resultante da prestação, causa da indemnização a atribuir.”*

Pois sustentou ainda *“O prazo referido (dois anos) não se aplica quando se verifique, na impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços (art. 53º n.º 2 da LGT) a indemnização tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios (art. 53º n.º 3 da LGT).”*

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

O sindicado despacho, como agora melhor se alcança da sua cópia dactilografada de fls. 81, mediante invocação do elemento decisório do Acórdão do TCA e o disposto no art. 53º da LGT deferiu apenas parcialmente o requerido a fls. 301.

Compulsado este e tal como bem atentamente anota o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal não pode deixar de concluir-se que nele não se estabelecem quaisquer factos a que se possa agora, em sede de recurso jurisdicional e face aos específicos e limitados poderes de cognição deste tribunal de revista, aplicar o controvertido direito.

Na verdade, naquele despacho nada se consagra nesta sede, mesmo por remissão, designadamente quanto aos pontos enunciados por aquele magistrado e indispensáveis para a conveniente apreciação e decisão de mérito que cumpriria, a saber:

- a) data da prestação e valor da garantia bancária;
- b) custo da garantia bancária e eventuais lucros cessantes ou danos emergentes associados à prestação;
- c) dispositivo do acórdão do TCA, designadamente no que concerne à também indispensável clarificação acerca da efectiva imputabilidade da invocada garantia à suspensão do processo executivo referente às liquidações anuladas e só a elas;
- d) bem assim como a outros que, na sequência destes e face às plausíveis soluções de direito, se revelem igualmente interessantes.

Pelo exposto e face ao estabelecido nos invocados artigos 729º e 730º do CPC, aqui subsidiariamente aplicáveis – cfr. art.º 2º do CPPT –, acordam os Juízes deste Supremo Tribunal e Secção em anular a sindicada decisão, determinando a baixa dos autos ao tribunal de 1ª instância para os apontados efeitos, mais que ampliação, fixação, da interessante factualidade em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito que cumpre.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Março de 2005. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 2 de Março de 2005.

### Assunto:

*Inconstitucionalidade. Nulidade ou anulabilidade.*

### Sumário:

*Se um acto de autoliquidação se basear numa norma inconstitucional, ele é nulo se a inconstitucionalidade ofender o conteúdo essencial de um direito fundamental e é anulável nos restantes casos (artigo 133.º, n.º 2, alínea d), do CPA).*

Processo n.º 1699/03-30.

Recorrente: TMG — Tecidos Para Vestuário e Decoração, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### 1º Relatório

Com fundamento em inconstitucionalidade de normas fiscais, em nulidade do acto de liquidação e do pagamento do imposto, em direito ao reembolso ou restituição dos impostos pagos indevidamente, a contribuinte **TMG – Tecidos para Vestuário e Decoração, SA**, com sede no lugar de Vilar, S. Cosme do Vale, Vila Nova de Famalicão, deduziu impugnação judicial contra as liquidações de IRC de 1997 a 1999, na parte em que se mostram influenciadas pelo acréscimo de 40% do valor das reintegrações correspondentes ao valor diferencial decorrente das reavaliações, segundo o Quadro 17 das Declarações modelo 22, apresentadas em relação àqueles exercícios, nos anos de 1998, 1999 e 2000.

Pediu a declaração de nulidade dos actos tributários, a restituição do imposto pago e a condenação da Fazenda Pública ao pagamento de juros indemnizatórios.

Com base na falta de reclamação graciosa prévia, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de Braga absteve-se de conhecer do pedido e absolveu a Fazenda Pública da Instância.

Após recurso para este STA, o Mº Juiz de 1ª instância reparou o agravo e proferiu a sentença de fls. 111 e seguintes, na qual decidiu não se verificar qualquer nulidade dos actos tributários; que os vícios apontados na petição inicial seriam, quando muito, fonte a anulabilidade; que a petição inicial não podia ser apresentada a todo o tempo, mas no prazo de 90 dias a contar da apresentação das declarações; que, quando a petição inicial foi apresentada, já tinha caducado o direito de impugnar e que essa petição não podia ser convalidada numa acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Não se conformando com esta nova sentença, a contribuinte dela recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 118 e seguintes, nas quais concluiu que as liquidações se basearam numa norma inconstitucional; que essa inconstitucionalidade gera nulidade e não mera anulabilidade; que a nulidade podia ser invocada a todo o tempo e não tinha de ser alegada no prazo de 90 dias; que o que impugnou foram as autoliquidações feitas por si e que padecem de nulidade; que o Mº Juiz a quo negou o acesso ao direito e à justiça e que tem direito

ao reembolso dos impostos indevidamente pagos e à indemnização nos termos do artº 145º do CPPT.

O Mº Juiz a quo sustentou a sua sentença (fl. 130).

A Fazenda não contra-alegou.

Neste STA, o Mº Pº emitiu duto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso pelo facto de a petição inicial ter entrado fora do prazo e não se poder fazer a convalidação da impugnação em acção.

Corridos os vistos cumpre decidir.

#### 2º Fundamento

Na sentença recorrida foram dados como provados os seguintes factos:

1. Relativamente aos exercícios de 1998 a 2000, a recorrente acrescentou, para apuramento do lucro tributável respectivo, na linha 20 do Quadro 17 da declaração de rendimentos modelo 22, de IRC, 40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo a que procedera ao abrigo do disposto nos Decretos-Leis 264/92 e 31/98;

2. A recorrente fez, relativamente ao IRC desses exercícios, os pagamentos por conta e finais, sendo o último de 30.12.1999;

3. A petição inicial da impugnação deu entrada em 27.12.2000.

A primeira questão posta pela recorrente prende-se com a eventual inconstitucionalidade da norma jurídica com base na qual foram feitas as autoliquidações, inconstitucionalidade essa de que deriva a nulidade das autoliquidações.

Vejamus esta questão.

O artº 97º, nº 1, al. a), do CPPT, inclui a autoliquidação na liquidação dos tributos. Da mesma forma, o artº 95º, nº 2, al. a), da Lei Geral Tributária alude à liquidação dos tributos, “considerando-se também como tal para efeitos da presente lei os actos de autoliquidação”.

Significa isto que não é pelo facto de uma autoliquidação ser efectuada pelo contribuinte, e não pela Fazenda, que deixa de ser uma verdadeira liquidação, ficando sujeita aos mesmos vícios.

Se as normas fiscais forem inconstitucionais, essa inconstitucionalidade afecta os actos de autoliquidação, que liquidação são.

Mas qual o vício ou o tipo de invalidade de que os actos de autoliquidação ficam afectados se as normas forem inconstitucionais?

Nos termos do artº 102º, nº 2, do CPPT, se o fundamento da impugnação for a nulidade, ela pode ser deduzida a todo o tempo. Mas se o fundamento não for a nulidade, mas a anulabilidade, ela deve ser deduzida no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário (artº 102º, nº 1, al. a), do CPPT). Logo, a nulidade pode ser arguida a todo o tempo, mas a anulabilidade só pode ser arguida no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário. Tratando-se de uma impugnação de autoliquidação, é o prazo de 90 dias que se aplica, por força do artº 131º, nº 3, do CPPT.

Apenas são nulos os actos como tal reputados pela lei e são anuláveis os restantes que ofenderem princípios ou normas jurídicas (artº 135º do Código de Procedimento Administrativo).

Ora, entre os actos nulos conta-se aqueles “que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental” (artº 133º, nº 2, al. d), do CPA).

Significa isto que não basta que um acto se baseie em norma inconstitucional para ser nulo. É preciso que ofenda o conteúdo essencial de um direito fundamental”.

Ora, *in casu*, não se vê onde se mostre ofendido o conteúdo essencial de um direito fundamental. Os impostos são direitos de crédito e não direitos de propriedade.

Logo, mesmo que a norma fiscal fosse inconstitucional esse vício não geraria nulidade, mas mera anulabilidade.

Como assim, a petição inicial teria de ser apresentada no prazo de 90 dias.

Como a recorrente deixou passar esse prazo legal, caducou o seu direito de deduzir impugnação judicial.

Daí que bem tenha andado o M<sup>o</sup> Juiz a *quo* na decisão desta questão, ainda que a argumentação tenha sido a do direito civil e não a do direito público.

Apercebendo-se que o prazo para a impugnação podia ter decorrido, a recorrente pede a convalidação da impugnação em acção para reconhecimento de direitos em matéria tributária, pois esta pode ser instaurada no prazo de 4 anos (art<sup>o</sup> 145<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 2, do CPPT).

Sucede que essa convalidação não pode ser feita, pois a acção só pode ser usada quando esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido (art<sup>o</sup> 145<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 3 do CPPT).

Ora, a forma de processo a usar afere-se pelo pedido que foi feito ao tribunal. Como na petição inicial a recorrente pediu a declaração de nulidade dos actos tributários, e a acção não é para declarar a nulidade ou anulabilidade dos actos tributários, mas a condenação da Administração, segue-se que a convalidação é legalmente impossível.

Daí que improceda a pedida convalidação.

A decisão das questões antecedentes prejudica o conhecimento da questão do direito à restituição do imposto pago e o direito a indemnização.

### 3<sup>o</sup> 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, 2 de Março de 2005. — Almeida Lopes (relator) — Fonseca Limão — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 10 de Março de 2005.

### Assunto:

*Competência do Tribunal Central Administrativo para, havendo sido interpostos dois recursos, um para si e outro para o Supremo Tribunal Administrativo.*

### Sumário:

*Interpostos dois recursos, um para o Tribunal Central Administrativo e outro per saltum para o Supremo Tribunal Administrativo, é competente para conhecer de ambos o Tribunal Central Administrativo.*

Processo n.º 55/05-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Vítor Manuel da Cunha Galvão e esposa.

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

Vítor Manuel da Cunha Galvão e mulher impugnaram no Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância de Viana do Castelo a liquidação de IRS do ano de 1999.

Por sentença do M<sup>o</sup> Juiz daquele Tribunal foi julgada procedente a impugnação por caducidade do direito à liquidação.

Inconformados com o decidido recorreram a Fazenda Pública, para o Tribunal Central Administrativo e o Ministério Público para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação. Apresentaram alegações, formulando as seguintes conclusões:

#### Recurso da Fazenda Pública:

1. A liquidação oficiosa, objecto da impugnação, resulta dos procedimentos de controlo interno, documentados no processo, levados a efeito pelo director distrital de finanças competente, ao abrigo exclusivamente das normas contidas nos n.ºs 4 e 5 do art<sup>o</sup> 66<sup>o</sup> e do art<sup>o</sup> 67<sup>o</sup> (actuais art<sup>o</sup> 65<sup>o</sup> e 66<sup>o</sup>) do CIRS, inseridas no seu cap. II — “Determinação do rendimento colectável”.

2. Os referidos procedimentos de controlo interno que culminaram com a alteração dos elementos declarados pelo sujeito passivo e pela consequente liquidação oficiosa não foram iniciados e tramitados ao abrigo do RCPIT aprovado pelo D.L. n.º 413/98, 31/12, sendo certo que o sujeito passivo não foi alguma vez notificado de que contra ele foi instaurado procedimento de inspecção tributária, cuja regulamentação consta do RCPIT.

3. Os actos procedimentais de controlo interno, documentados nos autos, não são actos materiais de inspecção tributária, quer técnico — juridicamente, quer em termos de operatividade aferida nos termos e para os efeitos do RCPIT.

4. Os referidos actos procedimentais, em causa, praticados pelo director de finanças, integram a sua competência material e funcional estabelecida nos arts. 66<sup>o</sup> e 67<sup>o</sup> do CIRS, estando, além disso, excluídos do âmbito procedimento de inspecção (2<sup>o</sup> do RCPIT), não integrando o director de finanças qualquer dos grupos funcionais a que alude o art<sup>o</sup> 19<sup>o</sup> do RCPIT.

5. Nem a letra, nem o espírito da norma do n.º 5 do art<sup>o</sup> 45<sup>o</sup> da LGT, aplicada *in casu*, consentem, a nosso ver, a interpretação extensiva que dela se fez na douda sentença.

6. A letra do referido normativo, entendida como ponto de partida e limite da interpretação, afasta o sentido e o alcance que lhe foi atribuído na douda sentença — que, por isso, considerou, *in casu*, verificada sem fundamento, - a existência de um procedimento de inspecção sujeito ao RCPIT.

7. A razão de ser da norma em questão — elemento teleológico — prende-se com o fim visado pelo legislador de acelerar a conclusão do procedimento de inspecção tributária — e só deste -, atenta a sua (prévia) regulamentação pelo RCPIT.

8. Este RCPIT compreende por remissão, o complexo normativo que integra a norma interpretada e aplicada (art<sup>o</sup> 45<sup>o</sup> n.º 5 da LGT) atentos os seus conteúdos normativos (elemento sistemático), bem como as razões históricas de um e de outra.

9. Inexistiam / inexistem, assim, na situação em apreço os pressupostos fixados no n.º 5 do art.º 45.º da LGT, vinculados ao regime legal do procedimento de inspecção tributária, para se poder concluir, como fez o M.º Juiz a quo, pela caducidade (decretada) do direito à liquidação.

10. Ao operar, com a norma do n.º 5 do art.º 45.º da LGT aplicando-a, in *casu*, indevidamente terá sido a mesma violada por erro sobre os pressupostos.

**Recurso do Ministério Público:**

1. A alteração dos elementos declarados pelos sujeitos passivos foi efectuada pelo Senhor Director de Finanças de Viana do Castelo ao abrigo do disposto no art.º 66.º do CIRS, incidindo apenas no controle dos factos certificados pelo atestado médico de fls. 9;

2. Verificando que esse atestado não se encontrava emitido em conformidade com as regras estabelecidas pelo Decreto-Lei n.º 202/96, de 23/10, o Senhor Director de Finanças procedeu à correcção dos elementos declarados quanto aos benefícios fiscais a que se refere o art.º 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, conforme despacho de fls. 15/16;

3. A liquidação impugnada foi efectuada com base no referido despacho e resultou apenas da exclusão dos ditos benefícios;

4. O acto administrativo de alteração dos elementos declarados, praticado pelo Senhor Director Finanças no exercício dos poderes que lhe são conferidos pelo n.º 5 do art.º 66.º do CIRS, não se integra no procedimento de inspecção tributária regulado no RCPIT (aprovado pelo DL n.º 413/98, de 31/12), cujo art.º 1.º ressalva a aplicação de legislação especial;

5. Não tendo existido um procedimento de inspecção tributária, não é aplicável o art.º 36.º.2 do RCPIT, e, consequentemente, não ocorreu a caducidade do direito à liquidação prevista no n.º 5 do art.º 45.º da LGT;

6. A entender-se que o acto administrativo praticado pelo Senhor Director Distrital de Finanças resultou de um procedimento de inspecção regulado no RCPIT, o prazo de caducidade ter-se-ia interrompido com a notificação da alteração dos elementos declarados, efectuada pela carta de 3/10/2000, nos termos do art.º 46.º, n.º 3. a), da LGT, o que impediria a consumação da caducidade;

7. Decidindo como decidiu, o M.mo Juiz “a quo” não interpretou correctamente o disposto nos arts. 66.º do CIRS, 1.º, 12.º.1 a), 13.º. a) e 36.º, n.º 2 do RCPIT e violou o disposto no art.º 45.º, n.ºs 1, 4 e 5 da LGT.

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Havendo um recurso interposto para o Tribunal Central Administrativo, que conhece de matéria de facto e de direito e outro para o Supremo Tribunal Administrativo que só conhece de direito, suscita-se a possibilidade de no primeiro vir a ser alterada a matéria de facto, não se justificando o recurso per saltum para o Supremo Tribunal Administrativo por não se encontrar definitivamente fixada aquela matéria fáctica. Porque assim é - nesse sentido tem este Supremo Tribunal Administrativo decidido uniformemente (ver por todos os acórdãos 24018 de 12.1.2000 e 24154 de 23.2.2000) - deve a competência para ambos os recursos caber à 2.ª instância, isto é, ao Tribunal Central Administrativo. Tal fixação da competência nesse Tribunal evita a ocorrência de uma eventual contradição entre as decisões de ambos os recursos.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso para si interposto, sendo competente para o conhecimento de ambos os recursos o Tribunal Central Administrativo Norte.

Sem custas.

Transitado remeta ao Tribunal Central Administrativo Norte.

Lisboa, 10 de Março de 2005. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 10 de Março de 2005.

**Assunto:**

*Juros indemnizatórios. Taxa. Artigo 24.º do CPT.*

**Sumário:**

*Às situações previstas no artigo 24.º, n.º 1, do CPT era aplicável, a partir do Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, e até à entrada em vigor da LGT, o regime de juros previsto no artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil.*

Processo n.º 76/05-30.

Recorrente: director-geral dos Registos e do Notariado.

Recorrido: Modelo Continente, SGPS, S. A.

Relator: Ex.º Sr. Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pelo DIRECTOR-GERAL DOS REGISTOS E DO NOTARIADO, da sentença do TAF do Porto, que decidiu ser de 13,75% a taxa dos juros indemnizatórios devidos à impugnante, entre 13/02/1996 e 31/12/1998, (taxa básica de desconto do Banco de Portugal, de 8,75% acrescida de 5 pontos percentuais).

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1. O recurso interposto pela Direcção-Geral dos Registos e do Notariado tem por objecto a douda decisão proferida pelo tribunal a quo no incidente de execução de sentença, na parte em que condenou a Administração ao pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa fixa até à entrada em vigor da LGT.

2. Ao contrário do que defende a “Modelo Continente, SGPS, S.A., e do que foi decidido na sentença de que ora se recorre, no cálculo dos juros indemnizatórios dever-se-á atender às taxas que sucessivamente vigoraram desde a data da liquidação de emolumentos judicialmente anulada até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial anulatória, dado que estas exprimem a medida legal considerada idónea para a mensuração do dano respeitante a uma obrigação pecuniária,

tal como doutamente foi decidido pelo Venerando Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão proferido, em 20 de Fevereiro de 2002, no recurso n.º 26.669.

3. Os juros indemnizatórios devidos pela anulação de um acto de liquidação de emolumentos notariais, cujo prazo de execução espontânea da decisão judicial anulatória terminou em 31/03/2003, devem, nos termos do disposto nos artigos 83º, n.º 4 do Código de Processo Tributário e 35º, n.º 10 da Lei Geral Tributária, ser contabilizados de acordo com as seguintes taxas:

-15%- de 30/08/1995 a 30/09/1995 (Portaria n.º 339/87, de 24 de Abril);

-10%- de 01/10/1995 a 12/02/1996 (Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro);

-13,75%- de 13/02/1996 a 23/04/1996 (art. 83º, n.º 4 do CPT e Aviso n.º 1/96, de 19/01/1996, publicado no *DR* n.º 27 (II série) de 01 de Fevereiro de 1996);

-13,25%- de 24/04/1996 a 12/12/1996 (art. 83º, n.º 4 do CPT e Aviso n.º 2/96, de 04/04/1996, publicado no *DR* n.º 96 (2 série) de 23 de Abril de 1996);

-12%- de 13/12/1996 a 06/05/1997 [art. 83º, n.º 4 do CPT e Aviso n.º 5/96, de 22/11/1996, publicado no *DR* n.º 287 (2 série) de 12/12/1996];

-11%- de 07/05/1997 a 25/02/1998 (art. 83º, n.º 4 do CPT e Aviso n.º 180/97, de 22/04/1997, publicado no *DR* n.º 104 (II série) de 06/05/1997);

-10%- de 26/02/1998 a 06/11/1998 (art. 83º, n.º 4 do CPT e Aviso n.º 1/98, de 16/02/1998, publicado no *DR* n.º 47 (I série - B) de 25/02/1998);

-9,25%- de 07/11/1998 a 19/12/1998 (art. 83º, n.º 4 do CPT e Aviso n.º 3/98, de 30/10/1998, publicado no *DR* n.º 257 (I série - B) de 06/11/1998);

-8,25%- de 20/12/1998 a 3 1/12/1998- (art. 83º, n.º 4 do CPT e Aviso n.º 4/98, de 14/12/1998, publicado no *DR* n.º 292 (1 série - B) de 19/12/1998).

-10%- de 01/01/1999 a 16/04/1999 (arts. 35º, n.º 10 e 43º, n.º 4 da LGT, n.º 1 do art. 559º do C. Civil e Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro);

-7%- de 17/04/1999 a 31/03/2003 (arts. 35º, n.º 10 e 43º, n.º 4 da LGT, n.º 1 do art. 559º do C. Civil e Portaria n.º 263/99, de 12/04).

4. É de referir ainda que a presente questão da aplicação da lei no tempo das normas sobre juros indemnizatórios, em particular no período que medeia entre a data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 7/96, de 07 de Fevereiro - 12/02/1996 - e a data da entrada em vigor da LGT - 01/01/1999-, aguarda decisão a proferir pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo no âmbito de vários recursos para uniformização de jurisprudência.

Nestes termos e nos demais de direito aplicáveis que V. Ex.as doutamente suprirão, deve:

- o presente recurso ser julgado totalmente procedente, revogando-se a douta decisão recorrida na parte em que condena a Administração no pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa fixa até à entrada em vigor da LGT;

- bem como e, em consequência, determinar-se que no cálculo de juros indemnizatórios se deverá atender às taxas que sucessivamente

vigoraram desde a data do pagamento da liquidação de emolumentos judicialmente anulada até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial anulatória, nos termos acima mencionados;

- em consequência, declarar-se que a ora recorrente nada mais tem a pagar.»

A impugnante, ora recorrida, não contra-alegou.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso.

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

Tem-se por reproduzida a matéria de facto fixada na instância - art. 726º e 713º, n.º 6 do CPC.

Vejam, pois:

A questão dos autos é a de saber qual a taxa dos juros indemnizatórios - art. 24º do CPT - desde a entrada em vigor do DL n.º 7/96, de 07 de Fevereiro, que deu nova redacção ao art. 83º, n.º 4 do CPT, até à entrada em vigor da LGT, em 01/01/1999.

E, num primeiro período temporal, dividiu-se a jurisprudência deste STA, entendendo-se, por um lado, que a taxa correspondia à básica de desconto do Banco de Portugal, em vigor no início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de 5 pontos percentuais - cfr. Ac'd de 08/10/2003 rec. 1076/03 - e, por outro, corresponder àquela taxa básica vigente em cada momento ao longo do período a que se reportam os juros, acrescida de 5 pontos percentuais - cfr. Ac'd de 20/02/2002, rec. 26.669.

Todavia, a partir do Ac'd do Pleno de 20/10/2004, proferido naquele recurso 1076/03, é uniforme na jurisprudência uma terceira via: a de que, às situações, como é o caso, previstas no n.º 1 daquele art. 24º, é aplicável, na falta de norma especial, o regime de juros do art. 559º, n.º 1 do Código Civil e portarias nele previstas.

Com fundamento, essencialmente, em que o n.º 3 do art. 24º, ao remeter para os juros compensatórios - art. 83º - apenas se refere aos juros referidos no n.º 2, ou seja, aos devidos pela Administração Fiscal, por não cumprimento do prazo legal da restituição oficiosa dos impostos.

Mas já não para as situações, como é o caso - dito n.º 1-, de erro imputável aos serviços.

Pelo que, no período em causa, os juros indemnizatórios devem ser calculados à taxa de 10% ao ano, nos termos da Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro.

Cfr. os Ac'ds de 20/10/2004 recs. 1076/03, 1042/03, 1041/03, de 17/11/2004 recs. 1385/03, 1183/03, 1040/03, de 23/11/2004 rec. 1829/03, de 30/11/2004 rec. 689/04, de 07/12/2004 rec. 995/04 e de 26/01/2005 rec. 1645/03.

Jurisprudência que, dado o seu carácter uniforme e reiterado, há que considerar - art. 8º, n.º 3 do CC.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença na parte ora impugnada e decidindo-se ser a taxa dos juros em causa de 10%.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Março de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa*.



## Acórdão de 10 de Março de 2005.

**Assunto:**

*Juros indemnizatórios; taxa; período compreendido entre 13 de Fevereiro de 1996 e 1 de Janeiro de 1999.*

**Sumário:**

*No período compreendido entre 13 de Fevereiro de 1996, data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, até 1 de Janeiro de 1999, data da entrada em vigor da LGT foi de 10% ao ano a taxa dos juros indemnizatórios.*

Processo n.º 82/05-30.

Recorrente: director-geral dos Registos e do Notariado.

Recorrido: PREDICOMERCIAL — Promoção Imobiliária, S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Conselheiro Dr. Fonseca Limão

O Director Geral dos Registos e do Notariado, inconformado com a sentença, a fls 111 e seguintes, do Mº Juiz do T.A.F. do Porto, porém, apenas “na parte em que condenou a Administração no pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa fixa desde 13.02.1996 até à entrada em vigor da L.G.T., “em consequência de ter julgado procedente o incidente de execução de julgado deduzido pela Sociedade “Predicomercial – Promoção Imobiliária, S.A”., aquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do respectivo quadro conclusivo.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistrado do Mº. Pº., junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A questão decidenda é a de saber qual o montante da taxa de juros indemnizatórios devidos à ora recorrida, no período compreendido entre 13.02.96 e 1/1/99.

A esta questão respondeu já este S.T.A. (Pleno), através do ac. de 20/10/04, rec. 1076/03, de que se juntará fotocópia, em termos que merecem o nosso aplauso e para os quais se remete, afirmando que a dita taxa, naquele período, foi de 10%.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar, na parte ora em crise, a sentença recorrida, condenando a Administração a pagar à ora recorrida juros indemnizatórios, calculados à taxa de 10% ao ano, no período referido.

Sem custas.

Junte cópia do acórdão S.T.A. (Pleno) de 20/10/04, rec. 1076/03.

Lisboa 10 de Março de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Brandão de Pinho*.

Processo n.º 1076/03

Pleno de Secção

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – MODELO CONTINENTE, HIPERMERCADOS, S.A., requereu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto execução do acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 15-11-2000, que determinou o pagamento à Requerente da importância de 16.842.000\$00, acrescida de juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 31-10-92 até 4-5-2002 (fim do prazo de execução espontânea), que liquidou em 21.727,767\$40 por aplicação sucessiva das taxas de 15%, 10%, 19,5%, 10% e 7%, nos termos da Portaria n.º 339/87, de 24-de Abril, do art. 83.º, n.º 4, do C.P.T., do Aviso de 18 de Março, da Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro, e da Portaria n.º 263/99, de 12 de Abril.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto julgou procedente o pedido de declaração de inexistência de causa legítima de inexecução e ordenou que o Estado procedesse ao pagamento no prazo de 10 dias da quantia de 16.842.000\$00, acrescida de juros de mora desde 4-5-2002 até integral pagamento.

Inconformado, o Requerente interpôs recurso da sentença para o Supremo Tribunal Administrativo, relativo à parte em que indeferiu o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

Por acórdão de 8-10-2003, a Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo concedeu provimento ao recurso jurisdicional, revogou a sentença recorrida na parte impugnada e condenou a Administração a satisfazer à Requerente juros indemnizatórios desde a data do pagamento da quantia impugnada, devendo ser calculados às taxas que sucessivamente vigoraram, com excepção do período compreendido entre 12-2-96 e 1-1-99 ao qual se aplicará a taxa de 13,75%, resultante da taxa constante do Aviso n.º 1/96, de 1 de Fevereiro, do Banco de Portugal, acrescida de 5 pontos percentuais.

Inconformado, o Senhor Director-Geral dos Registos e Notariado interpôs o presente recurso jurisdicional para este Pleno de Secção, invocando como fundamento do recurso oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 20-2-2002, proferido no recurso n.º 26669.

Por despacho do Excelentíssimo Senhor Relator na Secção, foi julgada demonstrada a oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento do recurso.

O Senhor Director-Geral dos Registos e Notariado apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. *O acórdão proferido nos presentes autos pela 2ª secção do S.T.A., rec. n.º 1076/03, encontra-se em oposição com outro também por ela proferido em 20 de Fevereiro de 2002, no recurso n.º 026.669;*

2. *Os quais, no domínio da mesma legislação e respeitando à mesma questão de direito, assumem soluções opostas.*

3. *As douts decisões foram proferidas no domínio da mesma legislação uma vez que em ambos os recursos esteve em causa a aplicação, entre outros, das tabelas de emolumentos dos registos e do notariado, da Lei Geral Tributária aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro (designadamente, o n.º 2 do art. 12º, arts. 35.º n.º 10, 43º*

e 102º n.º 2), art. 24º e 83º do CPT, art. 559º do Código Civil e art. 22º da Constituição da República Portuguesa.

4. Em ambas, o thema decidendum traduziu-se em determinar se o quantum devido a título de juros indemnizatórios, destinados a compensar o contribuinte pelo prejuízo decorrente do pagamento indevido da prestação tributária, será calculado com base na taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no início do retardamento da liquidação do imposto a qual se manterá inalterada até à entrada em vigor da L.G.T. (proc. 1076/03) ou, se pelo contrário, deverá ser calculada tendo em conta as diferentes taxas que sucessivamente vigoraram desde a data do pagamento indevido do tributo, por só assim se exprimir “a medida legal considerada idónea para a mensuração do dano respeitante a uma obrigação pecuniária” (Ac. STA de 20/02/2002, proc. n.º 026.669).

5. Temos, então, por um lado, um acórdão que estabelece que o quantum devido a título de juros indemnizatórios destinados a compensar o contribuinte pelo prejuízo decorrente do pagamento indevido da prestação tributária, será calculado com base na taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no início do retardamento da liquidação do imposto a qual se manterá inalterada até à entrada em vigor da L.G.T. (acórdão proferido em 08 de Outubro de 2003, recurso n.º 1076/03);

6. E, por outro lado, temos outro, segundo o qual, os mesmos juros indemnizatórios devem ser calculados tendo em conta as diferentes taxas que sucessivamente vigoraram desde a data do pagamento indevido do tributo, por só assim se exprimir “a medida legal considerada idónea para a mensuração do dano respeitante a uma obrigação pecuniária” (Acórdão de 20 de Fevereiro de 2002, recurso n.º 026.669).

7. A Direcção-Geral dos Registos e do Notariado não se conformando com o decidido no recurso n.º 1076/03, exalta a JUSTIÇA da decisão proferida no Acórdão de 20 de Fevereiro de 2002, recurso n.º 026.669, pelo qual norteou a sua actuação em matéria de cumprimento das decisões judiciais proferidas em sede de impugnação judicial de emolumentos.

8. A aplicação das taxas dos juros indemnizatórios prende-se com a questão da aplicação da lei no tempo das normas sobre juros indemnizatórios e com a natureza do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

9. O art. 43º, n.º 1, da L.G.T. deve ser considerado uma norma sobre o modo de realização de um direito de indemnização e não como constitutiva de um novo direito indemnizatório [...] assume a natureza de uma norma instrumental, que não altera a substância do direito de indemnização, limitando-se a fornecer ao lesado um meio processual de obter mais facilmente [...] o seu direito à indemnização. [...] Assim aquela norma será uma verdadeira «norma de processo», que deverá ter, para efeitos de aplicação das leis no tempo um tratamento idêntico às normas processuais propriamente ditas.

10. Sendo assim, regulando aquele art. 43º da L.G.T. o conteúdo da obrigação de indemnização abstraindo do facto que lhe deu origem [...], ela será de aplicação imediata às relações jurídicas já constituídas, subsistentes à data de entrada em vigor, nos termos da parte final do n.º 2 do citado art. 12º [do Código Civil].

11. No que concerne à aplicação da lei no tempo das normas sobre juros indemnizatórios no que respeita à alteração das taxas de juro aplicáveis ao longo do período de tempo em que aqueles são devidos, estes devem ser calculados, no caso de não ser a mesma a taxa legal

durante todo o período de contagem, com base nas várias taxas de juros legais que vigorarem durante esse período, aplicando cada uma delas relativamente ao período da sua vigência.

12. O indicado Acórdão proferido em 20 de Fevereiro de 2002, no recurso n.º 26.669, determinou a aplicação das várias taxas de juro em vigor em cada período, desde a data da prática do acto até ao termo do prazo de execução espontânea da sentença condenatória.

13. Segundo este, a contagem dos juros indemnizatórios devidos “[...] deve ser feita tendo em conta as taxas que sucessivamente vigoraram desde a data do pagamento indevido do tributo, dado que estas exprimem a medida legal considerada idónea para a mensuração do dano respeitante a uma obrigação pecuniária. Depois, ainda porque essa é a solução que decorre da regra do art. 12º, n.º 2, da LGT relativo à aplicação das leis no tempo. [...]”.

14. No caso sub judice, sendo o acto de liquidação anulado respeitante a uma escritura de alterações parciais de pacto e de trespasse, celebrada em 31 de Outubro de 1992, e atendendo ao previsto no Código do Processo Tributário aprovado pelo Decreto – Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, a taxa de juro aplicável no cálculo dos juros indemnizatórios era equivalente à taxa de juro legal.

15. Assim, as taxas de juros aplicáveis na determinação do quantum devido a título de juros indemnizatórios teriam de ser, necessariamente, as que constam do artigo 15º do presente articulado,

16. as quais foram efectivamente aplicadas.

Nestes termos e nos demais de direito deve:

a) ser dado provimento ao presente recurso, decidindo-se pela existência de oposição entre os mencionados Acórdãos;

b) determinar-se que a Direcção-Geral dos Registos e do Notariado, fez uma correcta aplicação das taxas de juro, em conformidade com a lei e com a jurisprudência vertida no indicado Acórdão proferido em 20 de Fevereiro de 2002, recurso n.º 026.669;

c) considerar-se não haver qualquer quantia mais a restituir a título de juros indemnizatórios; tudo em consequência

d) da Direcção-Geral dos Registos e do Notariado ter procedido a todas as diligências que se lhe impunham para integral cumprimento da decisão judicial proferida.

A MODELO CONTINENTE, SGPS, S.A., contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1ª – Na vigência do n.º 4 do art. 83º do C. P. T., a taxa de juros indemnizatórios a que se refere o art. 24º do C. P. T. correspondia à taxa que vigorava no momento do pagamento indevido, mantendo-se inalterada ainda que a taxa básica de desconto do Banco de Portugal sofresse modificações;

2ª – Por força desta escolha do legislador, na aplicação daquela norma não se colocava a questão da alteração das taxas aplicáveis ao longo do período em que os juros eram devidos, pois determinou-se a aplicação de uma taxa de juro fixa;

3ª – A entrada em vigor da L. G. T. alterou a forma de determinação dos juros, passando a aplicar-se as taxas legais sucessivamente aprovadas nos diferentes períodos de contagem dos juros;

PELO QUE

4ª – a questão da alteração das taxas de juro apenas se coloca após a entrada em vigor da L. G. T. pois esta Lei não contém qualquer regra

*especial sobre esta matéria, devendo a questão ser resolvida à face dos princípios gerais sobre a aplicação da lei no tempo;*

ASSIM,

5ª – *para os juros que se contam a partir da entrada em vigor da L.G. T., e apenas para estes, deverá aplicar-se a regra consagrada no n.º 2 do art. 12º desta lei, calculando-se os juros indemnizatórios, no caso de não ser a mesma a taxa legal durante todo o período de contagem com base nas várias taxas de juros legais que vigorarem durante esse período, aplicando cada uma delas relativamente ao período da sua vigência;*

6ª – *A referida alteração legislativa não implica a eliminação dos juros que foram sendo calculados de acordo com o regime legal instituído pelos mencionados artigos do C. P. T. e uma recontagem dos juros a coberto de uma aplicação retroactiva do regime instituído na L. G. T.;*

7ª – *A forma de cálculo dos juros prevista no art. 43º da L. G. T. aplica-se apenas aos juros que se contam a partir da entrada em vigor da L. G. T., não interferindo no cômputo dos juros efectuado de acordo com o regime previsto pelo C. P. T.;*

8ª – *No ordenamento jurídico português vigora o princípio da não retroactividade das leis, no sentido de que elas só se aplicam para futuro;*

9ª – *O simples facto de o n.º 4 do art. 83º do C. P. T. ter sido revogado pela L. G. T. não implica, como parece pretender a Direcção-Geral dos Registos e do Notariado, que a norma que o substituiu tenha vigência retroactiva pois essa retroactividade não foi afirmada pelo legislador;*

ACRESCE Que,

10ª – *ainda que o legislador tivesse desejado conferir eficácia retroactiva à norma em causa, a verdade é que tal opção em princípio não afectaria a relação jurídica já constituída entre a MODELO e a Direcção-Geral dos Registos e do Notariado, pois «ficam ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular», nos termos da parte final do n.º 1 do art. 12º do Código Civil.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido da confirmação do acórdão recorrido.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A decisão do Excelentíssimo Relator da Secção que reconheceu a existência de oposição não é obstáculo a que no julgamento do conflito de jurisprudência se decida em sentido contrário, como vem sendo entendido pacificamente.

Como resulta do texto do n.º 1 do art. 284.º do C.P.P.T. e do preceituado no art. 30.º, alínea b), do E.T.A.F., a viabilidade dos recursos com fundamento em oposição de julgados depende da invocação de um acórdão em oposição com o recorrido, isto é, um acórdão em que, quanto ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial de regulamentação jurídica, tenha sido perfilhada solução oposta à do acórdão recorrido.

No acórdão recorrido apreciou-se a questão de saber qual a taxa de juro aplicável ao cálculo de juros indemnizatórios no período entre 12-2-96 (data da entrada em vigor da redacção do art. 83.º, n.º 4 do C.P.T. dada pelo Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro) e 1-1-99 (data de entrada em vigor da L.G.T.), entendendo-se que essa taxa corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de 5 pontos percentuais.

No acórdão fundamento entendeu-se que os juros indemnizatórios são calculados com base na taxa básica de desconto do Banco de Portugal vigente em cada momento ao longo do período a que se reportam os juros, acrescida de 5 pontos percentuais.

Por outro lado, em ambos os casos, os juros indemnizatórios têm fundamento em anulação de liquidação de emolumentos notariais.

Assim, é manifesta a oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento quanto à questão de saber se, para cálculo dos juros indemnizatórios ao abrigo do art. 83.º, n.º 4, do C.P.T. e até à entrada em vigor da L.G.T., há que atender apenas à taxa básica de desconto do Banco de Portugal vigente no início do período ou há que atender às suas variações.

Por outro lado, ambos os acórdãos contêm decisões expressas, foram proferidos em processos diferentes e ao abrigo do mesmo regime jurídico, pelo que é inequívoco que estão reunidos os requisitos dos recursos com fundamento em oposição de julgados.

3 – Antes de mais, importa notar que no julgamento do presente recurso jurisdicional, este Supremo Tribunal Administrativo não tem qualquer limitação aos seus poderes de cognição em matéria de direito, podendo apreciar a questão colocada do cálculo dos juros indemnizatórios com abordagem distinta das que foram adoptadas no acórdão recorrido e acórdão fundamento.

Na verdade, é um princípio geral de processo civil, que aflora no art. 664.º do C.P.C., a total liberdade do Tribunal na indagação, interpretação e aplicação das regras de direito.

Por isso, também no recurso jurisdicional com fundamento em oposição de julgados, embora a existência de oposição entre duas decisões seja um pressuposto do recurso, o Pleno não está limitado a optar entre as duas posições conflituantes, podendo adoptar a solução que julgue adequada para a questão jurídica sobre a qual versa o conflito.

4 – Antes de mais, importa precisar qual o regime de cálculo dos juros indemnizatórios **antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 7/96**, que, deu nova redacção ao art. 83.º do C.P.T., introduzindo-lhe o n.º 4 em que se basearam o acórdão recorrido e o acórdão fundamento.

O art. 24.º do C.P.T. reconheceu genericamente o direito dos contribuintes a juros indemnizatórios, quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determinasse que houve erro imputável aos serviços (n.º 1).

No n.º 2 do mesmo artigo estabeleceu-se que haverá também direito aos juros indemnizatórios quando, por motivo imputável aos serviços, não fosse cumprido o prazo legal da restituição oficiosa dos impostos.

No que concerne ao montante dos juros indemnizatórios, o n.º 3 deste art. 24.º, estabelece, apenas para as situações previstas no n.º 2 («o montante dos juros referidos **no número anterior**»), que ele «será calculado, para cada imposto, nos termos dos juros compensatórios devidos a favor do Estado, de acordo com as leis tributárias».

Nem no caso apreciado no acórdão recorrido nem no que foi objecto do acórdão fundamento se está perante situação em que não houvesse sido cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos impostos e, por isso, está afastada a possibilidade de, com base no n.º 3 e na sua remissão para os termos do cálculo dos juros compensatórios, se calcularem os juros indemnizatórios.

Para as situações previstas no n.º 1, antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 7/96, na falta de norma especial que indicasse a taxa de juro aplicável, teria de se fazer apelo ao preceituado no art. 559.º do Código Civil que estabelece que «os juros legais e os estipulados sem determinação de taxa ou quantitativo são os fixados em portaria conjunta dos Ministros da Justiça e das Finanças e do Plano», como se entendeu no acórdão fundamento. (¹)

5 – O n.º 4 do art. 83.º do C.P.T., introduzido pelo **Decreto-Lei n.º 7/96**, veio estabelecer que «a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais».

No entanto, esta norma, como resulta do seu próprio texto, reporta-se directamente apenas ao cálculo dos juros compensatórios e não dos juros indemnizatórios.

Por outro lado, como se referiu, a remissão feita no n.º 3 do art. 24.º para o regime dos juros compensatórios como aplicável ao cálculo dos juros indemnizatórios restringe-se às situações previstas no seu n.º 2, de atraso na restituição oficiosa dos impostos, pois a referência feita no n.º 3 aos «juros referidos no número anterior» tem forçosamente o alcance de excluir do seu âmbito de aplicação os casos de juros indemnizatórios previstos no n.º 1, derivados de anulação de liquidação de tributos pagos.

Assim, tem de concluir-se que o referido n.º 4 do art. 83.º é inaplicável à situação em apreço, pelo que não pode ser perfilhada nem a solução adoptada no acórdão fundamento, em que se entendeu que eram aplicáveis as sucessivas taxas de desconto do Banco de Portugal, acrescidas de cinco pontos percentuais, nem a que foi aceite no acórdão recorrido, de ser aplicável ao cálculo dos juros indemnizatórios a taxa de desconto, acrescida de cinco pontos percentuais, que vigorava no início do período de contagem.

Por isso, o regime de contagem dos juros indemnizatórios, nas situações previstas no n.º 1 do art. 24.º do C.P.T., não foi alterado por este Decreto-Lei n.º 7/96, continuando, até à entrada em vigor da L.G.T., a ser aplicável o referido art. 559.º, n.º 1, do Código Civil e Portaria n.º 1171/95.

Em todo o período anterior à entrada em vigor da L.G.T. relativamente ao qual está em causa nos autos o pagamento de juros indemnizatórios (entre 12-2-96 e 1-1-99) não houve qualquer alteração da taxa de juros aplicável pois aquela Portaria vigorou até à entrada em vigor da Portaria n.º 263/99, de 12 de Abril.

Por isso, tem de concluir-se que em todo o período referido os juros indemnizatórios são calculados com base na taxa de juro de 10% ao ano, fixada na Portaria n.º 1171/95.

Termos em que acordam neste Pleno da Secção do Contencioso Tributário em

- conceder provimento ao recurso jurisdicional;
- revogar o acórdão recorrido.
- condenar a Autoridade Requerida a pagar à Requerente juros indemnizatórios calculados com base na taxa de juro de 10% ao ano, fixada na Portaria n.º 1171/95, no período que decorreu entre 12/02/96 e 1/01/99.

Custas pela recorrida no presente recurso jurisdicional, com taxa de justiça de 95 euros e procuradoria de 50%.

Lisboa, 20 de Outubro de 2004. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa* — *Vítor Meira* — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão* (revendo anterior posição) — *António Pimpão* (revendo anterior posição).

(¹) Assim, em 1996, os juros indemnizatórios seriam calculados à taxa de 10%, prevista na Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro.

## Acórdão de 10 de Março de 2005.

### Assunto:

*Juros indemnizatórios. Taxa. Artigo 24.º do CPT.*

### Sumário:

*Às situações previstas no artigo 24.º, n.º 1, do CPT era aplicável, a partir do Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, e até à entrada em vigor da LGT, o regime de juros previsto no artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil.*

Processo n.º 83/05-30.

Recorrente: director-geral dos Registos e do Notariado.

Recorrido: Modelo Continente, SGPS, S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pelo DIRECTOR-GERAL DOS REGISTOS E DO NOTARIADO, da sentença do TAF do Porto, que decidiu ser de 14,5% a taxa dos juros indemnizatórios devidos à impugnante, entre 13/02/1996 e 31/12/1998, (taxa básica de desconto do Banco de Portugal, de 9,5% acrescida de 5 pontos percentuais).

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1. O recurso interposto pela Direcção-Geral dos Registos e do Notariado tem por objecto a douda decisão proferida pelo tribunal a quo no incidente de execução de sentença, na parte em que condenou a Administração no pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa fixa de 14,5% até à entrada em vigor da LGT.

2. Os juros indemnizatórios devidos pela anulação de um acto de liquidação de emolumentos notariais ocorrido em 29 de Agosto de 1995, foram contabilizados, atendendo às taxas que sucessivamente vigoraram desde a data da liquidação de emolumentos judicialmente anulada até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial anulatória, em consonância com o entendimento constante do doudo acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, em 20 de Fevereiro de 2002.

3. Sucede, porém, que muito recentemente, o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em sede

de recurso interposto por esta Direcção-Geral, veio pronunciar-se no sentido de que no período que medeia entre 12/02/1996 e 01/01/1999, que é precisamente o período que está em causa no presente incidente de execução, os juros indemnizatórios deverão ser calculados com base na taxa de juro de 10% ao ano, fixada na Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro. (Cfr., entre outros, o acórdão proferido em 20/10/2004, no âmbito do recurso n.º 1076/03).

Tal entendimento fundamenta-se no facto de considerar inaplicável à situação em causa o n.º 4 do art. 83º do CPT, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 7/96, de 07 de Fevereiro, e como tal, inaplicáveis as taxas de desconto do Banco de Portugal, previstas para o cálculo dos juros compensatórios.

4. Face ao exposto, considerando estar em causa um acto de liquidação adicional de emolumentos efectuado em 13 de Novembro de 1995, entende a Direcção-Geral dos Registos e do Notariado que, sufragando a doutrina firmada no douto aresto do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, os cálculos efectuados aquando da emissão da nota discriminativa da quantia a restituir deverão ser reformulados em conformidade, aplicando-se as seguintes taxas de juro:

- **10%** - de 14/11/1995 a 16/04/1999 - Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro - €17.395,01;

- **7%** - de 17/04/1999 a 27/08/2001 - Portaria n.º 263/99, de 12 de Abril - €8.416,40.

5. Razão pela qual consideram estes serviços que, até 27/08/2001 (fim do prazo de execução espontânea), os juros indemnizatórios a que a requerente tem direito ascendem ao montante de €25.811,41, não sendo aplicável no período em causa a taxa de juro pretendida pela sociedade e fixada na douda sentença recorrida.

Desta forma, estes serviços pagaram indevidamente a quantia de €2.178,21, a título de juros indemnizatórios.

Nestes termos e nos demais de direito que V. Ex.as doutamente suprião, deve o presente recurso ser julgado totalmente procedente, revogando-se a douda decisão recorrida na parte em que condena a Administração ao pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa fixa de 14,5% até à entrada em vigor da LGT, e, em consequência, dever-se-á determinar a rectificação do cálculo dos juros indemnizatórios em consonância com a orientação sufragada pelo Pleno da Secção do Contencioso do Supremo Tribunal Administrativo.»

A impugnante, ora recorrida, não contra-alegou.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso.

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

Tem-se por reproduzida a matéria de facto fixada na instância – art. 726º e 713º, n.º 6 do CPC.

Vejam, pois:

A questão dos autos é a de saber qual a taxa dos juros indemnizatórios – art. 24º do CPT – desde a entrada em vigor do DL n.º 7/96, de 07 de Fevereiro, que deu nova redacção ao art. 83º, n.º 4 do CPT, até à entrada em vigor da LGT, em 01/01/1999.

E, num primeiro período temporal, dividiu-se a jurisprudência deste STA, entendendo-se, por um lado, que a taxa correspondia à básica de desconto do Banco de Portugal, em vigor no início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de 5 pontos percentuais – cfr. Ac'd de 08/10/2003 rec. 1076/03 - e, por outro, corresponder àquela taxa

básica vigente em cada momento ao longo do período a que se reportam os juros, acrescida de 5 pontos percentuais - cfr. Ac'd de 20/02/2002, rec. 26.669.

Todavia, a partir do Ac'd do Pleno de 20/10/2004, proferido naquele recurso 1076/03, é uniforme na jurisprudência uma terceira via: a de que, às situações, como é o caso, previstas no n.º 1 daquele art. 24º, é aplicável, na falta de norma especial, o regime de juros do art. 559º, n.º 1 do Código Civil e portarias nele previstas.

Com fundamento, essencialmente, em que o n.º 3 do art. 24º, ao remeter para os juros compensatórios - art. 83º - apenas se refere aos juros referidos no n.º 2, ou seja, aos devidos pela Administração Fiscal, por não cumprimento do prazo legal da restituição oficiosa dos impostos.

Mas já não para as situações, como é o caso - dito n.º 1-, de erro imputável aos serviços.

Pelo que, no período em causa, os juros indemnizatórios devem ser calculados à taxa de 10% ao ano, nos termos da Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro.

Cfr. os Ac'ds de 20/10/2004 recs. 1076/03, 1042/03, 1041/03, de 17/11/2004 recs. 1385/03, 1183/03, 1040/03, de 23/11/2004 rec. 1829/03, de 30/11/2004 rec. 689/04, de 07/12/2004 rec. 995/04 e de 26/01/2005 rec. 1645/03.

Jurisprudência que, dado o seu carácter uniforme e reiterado, há que considerar – art. 8º, n.º 3 do CC.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença na parte ora impugnada e decidindo -se ser a taxa dos juros em causa de 10%.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Março de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 10 de Março de 2005.

### Assunto:

*Juros indemnizatórios. Regime do Código de Processo Tributário*

### Sumário:

I — *O Código de Processo Tributário reconheceu de forma genérica o direito dos contribuintes a juros indemnizatórios, no seu artigo 24.º, estabelecendo dois regimes: – um para as situações de em que, em reclamação graciosa ou processo judicial, fosse determinado que tinha havido erro imputável aos serviços (n.º 1); – outro para as situações de não cumprimento pela Administração tributária dos prazos de restituição oficiosa dos impostos (n.º 2).*

II — *Apenas a estas situações previstas no n.º 2 era aplicável o regime dos juros compensatórios, por ser apenas*

*relativamente a elas que o n.º 3 do mesmo artigo o determinava.*

III — *Às situações previstas no n.º 1 do art. 24.º, na falta de norma especial, era aplicável o regime de juros previsto no artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil e portarias nele previstas.*

Processo n.º 89/05-30.

Recorrente: director-geral dos Registos e do Notariado.

Recorrido: Mil Reis — Comércio Retalhista, S. A.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – MIL REIS – COMÉRCIO RETALHISTA, SA, requereu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto execução da sentença proferida no processo n.º 1/1995, que anulou um acto de liquidação de emolumentos.

O Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que sucedeu na competência daquele Tribunal, proferiu sentença declarando a inexistência de causa legítima de inexecução, declarando a nulidade da dedução de quantia a título de participação emolumentar e reconheceu o direito da Requerente a juros indemnizatórios desde a data do pagamento até ao fim do prazo para o cumprimento voluntário, pela Administração, da sentença, sobre o montante que ainda não lhe foi restituído.

No texto da sentença refere-se que estes juros indemnizatórios serão calculados à taxa de 12%, por força do disposto nos arts. 24.º e 83.º do C.P.T. e do aviso n.º 5/96-XII, de 12 de Dezembro, do Banco de Portugal, e, a partir de 1-1-99, à taxa de juros legais fixados nos termos do n.º 1 do art. 559.º do Código Civil.

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

1. *O recurso interposto pela Direcção-Geral dos Registos e do Notariado tem por objecto a doughta decisão proferida pelo tribunal a quo no incidente de execução de sentença, na parte em que condenou a Administração no pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa fixa de 12% até à entrada em vigor da L.G.T.*

2. *Os juros indemnizatórios devidos pela anulação de um acto de liquidação de emolumentos notariais ocorrido em 2 de Setembro de 1994, foram contabilizados, atendendo às taxas que sucessivamente vigoraram desde a data da liquidação de emolumentos judicialmente anulada até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial anulatória, em consonância com o entendimento constante do doughta acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, em 20 de Fevereiro de 2002.*

3. *Sucede, porém, que muito recentemente, o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em sede de recurso interposto por esta Direcção-Geral, veio pronunciar-se no sentido de que no período que medeia entre 12-2-96 e 1-1-99, que é precisamente o período que está em causa no presente incidente de execução, os juros indemnizatórios deverão ser calculados com base na taxa de juro de 10% ao ano, fixada na Portaria n.º 1171/95, de 25*

*de Setembro. (Cfr., entre outros, o acórdão proferido em 20-10-2004, no âmbito do recurso n.º 1076/03)*

*Tal entendimento fundamenta-se no facto de considerar inaplicável à situação em causa o n.º 4 do art. 83.º, do CPT, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, e como tal, inaplicáveis as taxas de desconto do Banco de Portugal, previstas para o cálculo dos juros compensatórios.*

4. *Face ao exposto, considerando estar em causa um acto de liquidação referente a uma escritura de alteração parcial de estatutos, lavrada em 2 de Setembro de 1994, entende a Direcção-Geral dos Registos e do Notariado que, sufragando a doutrina firmada no doughto aresto do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do S.T.A., os cálculos efectuados aquando da emissão da nota discriminativa da quantia a restituir deverão ser reformulados em conformidade, aplicando-se as seguintes taxas de juro:*

*- 15% - de 03-09-1994 a 29-09-1995 - Portaria n.º 339/85, de 24 de Abril - € 908,81;*

*- 10% - de 30-09-1995 a 16-04-1999 - Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro - € 2001,54;*

*- 7% - de 17-04-1999 a 30-04-2003 - Portaria n.º 263/99, de 12 de Abril - € 1.595,82;*

*- 4% - de 01-05-2003 a 02-05-2003 - Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril - € 1,24.*

5. *Razão pela qual consideram estes serviços que, até 02-05-2003 (fim do prazo de execução espontânea), os juros indemnizatórios a que a requerente tem direito ascendem ao montante de € 4.507,41, não sendo aplicável no período em causa a taxa de juro pretendida pela sociedade, nem a fixada na doughta sentença recorrida. Desta forma, estes serviços pagaram indevidamente a quantia de € 241,13, a título de juros indemnizatórios.*

*Nestes termos e nos demais de direito que V. Ex.as doutamente suprirão, deve o presente recurso ser julgado totalmente procedente, revogando-se a doughta decisão recorrida na parte em que condena a Administração no pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa fixa de 12% até à entrada em vigor da L.G.T., e, em consequência, dever-se-á determinar a rectificação do cálculo dos juros indemnizatórios em consonância com a orientação sufragada pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.*

*Não foram apresentadas contra-alegações.*

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

*O recurso merece provimento, nos termos da jurisprudência agora pacífica da Secção, tirada em casos idênticos (cfr. além do aresto citado pela Recorrente, os acórdãos de 20-10-04, 1041/03; de 17-11-04, r.1385/03; de 30-11-04, 1689/04, todos do Pleno).*

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

*– Por sentença, transitada em julgado, e proferido nos autos de impugnação judicial que correram termos na 1.ª Secção do 1.º Juízo do extinto Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto com o n.º 1/1995, foi determinada a anulação da liquidação versando sobre emolumentos, no valor de 1 131 000\$00 e condenou-se a entidade liquidadora a pagar à impugnante juros indemnizatórios nos termos do disposto no art. 24º do Código de Processo Tributário.*

– Em 14 de Maio de 2003, foi emitida a nota discriminativa do montante a restituir à impugnante, no valor de 9 763,73 €, correspondente à soma do montante da liquidação anulada (5 641,40 €), dos juros indemnizatórios (4 748,54 €), e dos juros moratórios (56,61 €), deduzida das quantias de 167,00 € e 515,62 €, esta a título de participação emolumentar dos funcionários dos registos e do notariado, cuja cópia de mostra junta a fls. 21 destes autos, e cujo teor foi notificado à exequente;

– A dedução da quantia de 515,62 €, a título de participação emolumentar, fundamentou-se no disposto no n.º 4, do art.º 10.º da L. 85/2001, de 04 de Agosto;

– O Instituto de Gestão Financeira e Patrimonial da Justiça, em 6 de Junho de 2003, efectuou transferência bancária para a impugnante do valor de 9 820,14 €;

– A exequente apresentou em 9 de Maio de 2003, o presente processo de execução de sentença.

3 – A única questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber qual a taxa de juros indemnizatórios no período que entre 12-2-96 e 1-1-99.

Antes de mais, importa precisar qual o regime de cálculo dos juros indemnizatórios antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, que, deu nova redacção ao art. 83.º do C.P.T., introduzindo-lhe o n.º 4.

O art. 24.º do C.P.T. reconheceu genericamente o direito dos contribuintes a juros indemnizatórios, quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determinasse que houve erro imputável aos serviços (n.º 1).

No n.º 2 do mesmo artigo estabeleceu-se que haverá também direito aos juros indemnizatórios quando, por motivo imputável aos serviços, não fosse cumprido o prazo legal da restituição oficiosa dos impostos.

No que concerne ao montante dos juros indemnizatórios, o n.º 3 deste art. 24.º, estabelece, apenas para as situações previstas no n.º 2 («o montante dos juros referidos no número anterior»), que ele «será calculado, para cada imposto, nos termos dos juros compensatórios devidos a favor do Estado, de acordo com as leis tributárias».

No caso em apreço, não se está perante situação em que não houvesse sido cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos impostos e, por isso, está afastada a possibilidade de, com base no n.º 3 e na sua remissão para os termos do cálculo dos juros compensatórios, se calcularem os juros indemnizatórios.

Para as situações previstas no n.º 1, antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 7/96, na falta de norma especial que indicasse a taxa de juro aplicável, teria de se fazer apelo ao preceituado no art. 559.º do Código Civil que estabelece que «os juros legais e os estipulados sem determinação de taxa ou quantitativo são os fixados em portaria conjunta dos Ministros da Justiça e das Finanças e do Plano». (1)

4 – O n.º 4 do art. 83.º do C.P.T., introduzido pelo Decreto-Lei n.º 7/96, veio estabelecer que «a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais».

No entanto, esta norma, como resulta do seu próprio texto, reporta-se directamente apenas ao cálculo dos juros compensatórios e não dos juros indemnizatórios.

Por outro lado, como se referiu, a remissão feita no n.º 3 do art. 24.º para o regime dos juros compensatórios como aplicável ao cálculo dos juros indemnizatórios restringe-se às situações previstas no seu n.º 2, de atraso na restituição oficiosa dos impostos, pois a referência feita no n.º 3 aos «juros referidos no número anterior» tem forçosamente o alcance de excluir do seu âmbito de aplicação os casos de juros indemnizatórios previstos no n.º 1, derivados de anulação de liquidação de tributos pagos.

Assim, tem de se concluir que o referido n.º 4 do art. 83.º é inaplicável à situação em apreço.

Por isso, o regime de contagem dos juros indemnizatórios, nas situações previstas no n.º 1 do art. 24.º do C.P.T., não foi alterado por este Decreto-Lei n.º 7/96, continuando, até à entrada em vigor da L.G.T., a ser aplicável o referido art. 559.º, n.º 1, do Código Civil e Portaria n.º 1171/95.

Em todo o período anterior à entrada em vigor da L.G.T. relativamente ao qual está em causa nos autos o pagamento de juros indemnizatórios (entre 12-2-96 e 1-1-99) não houve qualquer alteração da taxa de juros aplicável pois aquela Portaria vigorou até à entrada em vigor da Portaria n.º 263/99, de 12 de Abril.

Por isso, tem de se concluir que em todo o período referido os juros indemnizatórios são calculados com base na taxa de juro de 10% ao ano, fixada na Portaria n.º 1171/95.

Termos em que acordam nesta Secção do Contencioso Tributário em

- conceder provimento ao recurso jurisdicional;
  - revogar a sentença recorrida na parte em que fixa a taxa de juros indemnizatórios no período entre 12-2-96 e 1-1-99;
  - determinar que os juros indemnizatórios devidos entre 12-02-96 e 1-1-99 sejam calculados à taxa de 10%.
- Sem custas.

Lisboa, 10 de Março de 2005. — Jorge de Sousa (relator) — Pimenta do Vale — Vítor Meira.

(1) Assim, em 1996, antes da vigência do Decreto-Lei n.º 7/96, os juros indemnizatórios seriam calculados à taxa de 10%, prevista na Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro.

## Acórdão de 10 de Março de 2005.

### Assunto:

*Rectificação de acórdão.*

### Sumário:

*Ocorrendo, em acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, erro na identificação do recorrente, e patenteando os termos desse acórdão que tal erro é resultado de mero lapso, deve proceder-se à sua rectificação, mesmo depois do trânsito em julgado, de modo a que nele figure como recorrente quem na realidade ocupa essa posição.*

Processo n.º 908/04-30.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrido: Mário José Alegria Neves.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Foi interposto para este Supremo Tribunal Administrativo, pelo DIRECTOR- GERAL DOS IMPOSTOS, recurso jurisdicional da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco que julgou procedente a sua intimação, requerida por MÁRIO JOSÉ ALEGRIA NEVES, residente em Seia, para prestar a informação vinculativa que lhe solicitara, atinente à sua situação em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

Esse recurso jurisdicional foi julgado mediante acórdão de 7 de Dezembro de 2004, em cujo cabeçalho se pode ler: «A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco que julgou procedente a intimação, requerida por MÁRIO JOSÉ ALEGRIA NEVES, residente em Seia, do Director-Geral dos Impostos, para prestar a informação vinculativa que lhe solicitara, atinente à sua situação em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)».

Já depois de transitado em julgado o acórdão, e de o processo ter baixado ao Tribunal recorrido, veio o Director-Geral dos Impostos requerer, «de acordo com o disposto no art. 667º do CPC, a rectificação do Acórdão, a fls..., de modo a que, quando do mesmo consta: “A Fazenda Pública recorre...”», dele passe a constar: “O Director – Geral dos Impostos recorre».

O recorrente jurisdicional, notificado da pretensão do Director-Geral dos Impostos, nada diz.

Tudo visto,

O artigo 667º do Código de Processo Civil permite que as decisões judiciais de que não haja recurso e nas quais tenham ocorrido «quaisquer inexactidões devidas a (...) lapso manifesto» sejam rectificadas «a todo o tempo», «a requerimento de qualquer das partes ou por iniciativa do juiz».

Resulta com patente clareza dos termos do acórdão em apreço que a referência à Fazenda Pública no seu cabeçalho se deve a lapso manifesto, induzido pela habitualidade da fórmula «A Fazenda Pública recorre...», posto que em assinalável percentagem dos processos em que este Tribunal intervém essa é a entidade que assume a qualidade de recorrente ou recorrida. Não é o caso do presente, pois o Director-Geral dos Impostos é a autoridade cuja intimação foi requerida, e foi ele quem, perante a decisão que deferiu o pedido de intimação, dela recorreu jurisdicionalmente, sem que no processo tenha havido intervenção do representante da Fazenda Pública *qua tale* (é que o Director-Geral dos Impostos representa a mesma Fazenda Pública junto do tribunal superior da hierarquia dos tribunais tributários...).

Assim, e ao abrigo da apontada disposição legal, acordam, em conformância, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em rectificar o acórdão de 7 de Dezembro de 2004 proferido no presente processo, de modo a que nele passa a

constar, em vez de «A Fazenda Pública», «O Director-Geral dos Impostos», procedendo a Secção de Processos às necessárias anotações nos locais próprios.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Março de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 10 de Março de 2005.

### Assunto:

*Cumulação de impugnações do acto tributário de liquidação de IVA e IRC. Indeferimento liminar. Artigo 104.º do CPPT.*

### Sumário:

*Nos termos do disposto no artigo 104.º do CPPT, não é possível cumular-se impugnações dos actos tributários de liquidação de IVA e IRC, uma vez que inexistente identidade da natureza dos tributos.*

Processo n.º 1022/04-30.  
 Recorrente: AGROREB – Sociedade Agropecuária, S. A.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Agreoreb - Sociedade Agropecuária, SA, com sede na Zona Industrial de Santiago, Armazém nº 10, Canta Paíma, Viseu, não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que indeferiu liminarmente a impugnação judicial que deduziu contra os actos de liquidação de IVA e IRC, respeitantes aos anos de 1999 e 2000, no valor de 11.592,44 euros e de 33.362,56 e de 24.977,223 euros e de 59.329,115 euros, respectivamente, dela vem interpor o presente recurso, formulando a seguintes conclusões:

A- A cumulação de pedidos é admissível quando exista a mesma natureza dos tributos.

B- A lei não exige, por isso, que se trate do mesmo tributo, até porque se fosse essa a sua *ratio* tê-lo-ia dito.

C- Existe, por isso, a possibilidade de na mesma acção se deduzir impugnação judicial em relação a dois tributos diferentes, desde que tenham a mesma natureza.

D- No caso dos autos as liquidações de IVA e IRC fundam-se em liquidações adicionais provenientes de um único procedimento administrativo.

E- Não é possível separar a liquidação de IVA da de IRC, uma não existiria sem a outra.

F- Quanto à natureza das liquidações dos descritos impostos, ela é a mesma, eles são indissociáveis.



A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O objecto do presente recurso consiste em saber se é possível impugnar, num só processo, actos de liquidação de IVA e IRC.

Dispõe o art<sup>o</sup> 104<sup>o</sup> do CPPT que “na impugnação judicial podem, nos termos legais, cumular-se pedidos e coligar-se autores em casos de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão”.

“Esta possibilidade de cumulação... justifica-se pela economia de meios que proporciona e por contribuir para a uniformidade de decisões.

Esta art. 104.<sup>o</sup>, assim, é uma norma especial para o processo de impugnação judicial, que afasta a possibilidade de aplicação subsidiária da regra do art. 38.<sup>o</sup> da LPTA, segundo a qual é viável a cumulação de impugnação de actos que estejam entre si numa relação de dependência e de conexão.

No processo de impugnação judicial, esta cumulação de pedidos relativa a mais que um acto, só pode suceder quando estes se reportem a um mesmo tributo, sejam idênticos os fundamentos de facto e de direito e seja o mesmo o tribunal competente para a decisão.

Será o caso, por exemplo, de um sujeito passivo que se julga com direito a isenção de Contribuição Autárquica relativamente a um mesmo prédio de que é proprietário pretender impugnar, com esse fundamento, vários actos de liquidação deste tributo, relativos a vários anos. A natureza do tributo liquidado em todos os actos é a mesma e são idênticas a situação de facto e a questão jurídica a apreciar.

Situações que estariam abrangidas por aquela norma do art. 38.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 1, da LPTA e não se enquadram na previsão deste artigo serão aquelas em que há uma mesma materialidade que é subjacente à liquidação de tributos distintos.

Será, por exemplo, o caso de uma liquidação adicional de IVA, baseada numa correcção à matéria tributável fundamentada em correcção de escrita e uma liquidação adicional de IRC fundada na mesma correcção. Existiria uma conexão entre as duas liquidações, por serem os mesmos os factos que estão na origem a ambas as liquidações, pelo que a cumulação de pedidos de anulação seria viável à face daquela regra do n.<sup>o</sup> 1 do art. 38.<sup>o</sup> da L.P.T.A. Mas, não será possível a cumulação de impugnações judiciais dos referidos actos por serem diferentes os tributos” (Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4<sup>a</sup> ed., págs. 469 e 470).

Sendo assim e face ao exposto, não podemos deixar de considerar como correcta a interpretação que o Tribunal recorrido fez do precepto art<sup>o</sup> 104<sup>o</sup>, pelo que outra não podia ser a decisão que não fosse a de indeferimento liminar, por cumulação ilegal de pedidos, o que obsta à apreciação do seu mérito, sendo certo que daqui não resulta qualquer prejuízo para a impugnante, uma vez que “em caso de ilegal cumulação ou coligação, os impugnantes têm a faculdade de deduzir novas impugnações, no prazo de um mês, a contar do trânsito em julgado da decisão, considerando-se as respectivas petições apresentadas na data de entrada da primeira” (Jorge Sousa, ob. cit., pág. 470).

No mesmo sentido, pode ver-se, entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 13/3/02, in rec. n.<sup>o</sup> 26.752; de 26/3/03, in rec. n.<sup>o</sup> 131/03 e de 10/3/04, in rec. n.<sup>o</sup> 1911/03.

3 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e confirmar a decisão recorrida.

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

Lisboa, 10 de Março de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 10 de Março de 2005.

### Assunto:

*IRC. Notificação de liquidação adicional a sociedade. Carta registada simples. Caducidade da liquidação. Ampliação da matéria de facto.*

### Sumário:

- I — *Com a nova redacção que foi dada ao artigo 87.<sup>o</sup> do CIRC pelo Decreto-Lei n.<sup>o</sup> 7/96, de 7 de Fevereiro, ficou afastada, neste âmbito, a regra do n.<sup>o</sup> 1 do artigo 65.<sup>o</sup> do CPT, tendo assim de se concluir que a notificação a uma sociedade da liquidação adicional de IRC pode validamente ser efectuada através de carta registada sem aviso de recepção.*
- II — *O citado artigo 87.<sup>o</sup> consagra no seu n.<sup>o</sup> 2 uma presunção ilidível, que só operará validamente se e na medida em que o destinatário do acto não alegue nem demonstre que não chegou a ter conhecimento do acto por facto que lhe não seja imputável.*
- III — *Deste modo, para apreciar a questão da caducidade da liquidação colocada pelo impugnante, há que saber em que data é que ele foi notificado, na medida em que existe um ónus deste em diligenciar para ser ilidida a referida presunção.*
- IV — *Assim, à míngua de elementos que nos permitam saber quando é que o impugnante foi notificado, importa ampliar a matéria de facto a fim de ser apurado tal facto, para o efeito acima descrito.*

Processo n.<sup>o</sup> 1099/04-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: RUSH — Construções e Investimentos, L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela firma A..., com sede na Avenida da Boavista,

n.º 1.681, Porto, contra o acto de liquidação adicional de IRC, respeitante ao ano de 1993, no valor de 6.575,32 euros, vem dela interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1- A Notificação da Liquidação do IRC do ano de 1993, foi regularmente efectuada à impugnante, para a sede constante no cadastro e declarada pela firma em questão, em Dezembro de 1998, de acordo com o preceituado no art.º 87.º n.ºs 1 e 2 do C.I.R.C. na sequência das alterações produzidas em sede do Dec. Lei n.º 7/1996, de 07 de Fevereiro;

2- Não foi apresentado qualquer documento a demonstrar a alteração da sede no Registo Nacional de Pessoas Colectivas, ou mesmo a comunicar a morada de contacto durante um período de ausência superior a dez dias;

3- Pela douta sentença recorrida foram violadas as seguintes normas legais: art.º 87.º e 79.º do CIRC; art.ºs 66.º e 70.º do Código de Processo Tributário, à data aplicáveis.

A recorrida não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto, sustentando-se em jurisprudência desta Secção do STA, emitiu douto parecer no sentido da improcedência do presente recurso, uma vez que “se mostra provado que a carta foi enviada sem aviso de recepção e mostrando-se não provado que a sociedade comercial tenha recebido efectivamente a carta, há que confirmar o julgado”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Na sequência de acção inspectiva realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária, foi emitida a liquidação de IRC/93, n.º 8310020447, de 1998/12/03, no valor de 6.575,32€

B) Para notificação dessa liquidação à sociedade foi expedida carta registada simples, com data de registo nos CTT de 14.12.1998.

C) Em 1999.01.08 a impugnante solicitou à Administração fiscal o envio da fundamentação do acto tributário referido em A);

D) Pelo ofício n.º 379 da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, datado de 1999/01/13, foi satisfeito o pedido formulado pela impugnante e referido no ponto C) que antecede.

E) A impugnante encerra todos os anos para férias de Natal na última quinzena de Dezembro.

F) Em 1999/01/26 a impugnante apresentou reclamação graciosa contra o acto de liquidação identificado no ponto A);

G) Em 2001/03/12 foi proferido despacho de indeferimento da reclamação graciosa a que aludida no ponto F);

H) A presente impugnação judicial deu entrada em 2001/04/10.

3 – A questão dos autos prende-se com a validade da notificação da liquidação adicional de IRC à sociedade recorrida feita através da expedição de carta registada simples, com data de registo nos CTT de 14/12/98, enviada para a morada indicada por esta (vide doc. de fls. 5 do processo de reclamação graciosa apenso) e o efeito que a mesma possa produzir na caducidade da liquidação.

Dispõe o art.º 33.º do CPT, aqui aplicável, que “o direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caduca se a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário ou, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu”.

Por sua vez, estabelece o art.º 65.º, n.º 1 do CPT que “as notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recep-

ção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em actos ou diligências”.

Ora e como vimos supra, o que aqui está em causa é a notificação de uma liquidação adicional de IRC, que é, assim, um acto que altera a situação tributária da recorrida, que, por isso, cai no âmbito do predito art.º 65.º, n.º 1.

Entretanto e com a entrada em vigor do CPT, dispunha o art.º 11.º do Decreto-lei n.º 154/91 de 23/4 que era revogada toda a legislação contrária ao referido Código e, sendo assim, o art.º 65.º citado só pode ser revogado por norma legal posterior.

Ora, acontece que com a entrada em vigor do Decreto-lei n.º 7/96 de 7/2, o art.º 87.º do CIRC passou a ter a seguinte redacção:

“1 – Nos casos de liquidação efectuada pelos serviços a que se refere o art.º 70.º, o contribuinte será notificado para pagar o imposto e juros que se mostrem devidos, no prazo de 30 dias a contar da notificação.

2 – A notificação a que se refere o número anterior será feita por carta registada, considerando-se efectuada no terceiro dia posterior ao registo...”

“O n.º 2 deste artigo, como resulta do seu texto, reporta-se às situações de “liquidação efectuada pelos serviços a que se refere o art.º 70.º”.

No art.º 70.º do C.I.R.C., na redacção dada pelo Decreto-lei n.º 7/96 de 7 de Fevereiro, estabelecia-se o seguinte:...a liquidação do IRC será efectuada...pelos serviços centrais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, nos restantes casos.

Assim, a “liquidação efectuada pelos serviços a que se refere o artigo 70.º” era a liquidação efectuada pelos serviços centrais, que tinha lugar em todos os casos em que não fosse efectuada pelo próprio contribuinte.

Entre as situações em que a liquidação era efectuada por aqueles serviços referidos no art. 70.º do C.I.R.C. incluía-se a da liquidação adicional, indicado no art. 77.º, em que expressamente se estabelecia que “os serviços referidos no artigo 70.º deverão proceder a liquidação adicional (...) e em que se não previa qualquer situação em que fossem outros serviços a efectuar-la.

A referência que no n.º 1 do art. 87.º fez para o art. 70.º estendeu o âmbito de aplicação do regime de notificação previsto no n.º 2 daquele artigo a todos os casos em que a liquidação era feita pelos serviços centrais da Direcção-Geral de Impostos incluindo, assim, as situações previstas no art. 77.º.

Por isso, por força deste regime especial de notificação, introduzido depois da entrada em vigor do C.P.T., ficou afastado, neste âmbito, a regra do n.º 1 do art. 65.º daquele Código, tendo de se concluir que a notificação da liquidação adicional podia ser validamente efectuada através de carta registada sem aviso de recepção” (Acórdão desta Secção do STA de 30/11/04, in rec. n.º 816/04).

4 – Assim sendo, concluindo que a notificação da liquidação adicional de IRC efectuada à sociedade recorrida obedecia às formalidades legais, importa agora saber se aquela foi efectivamente notificada, a fim de obstar à caducidade do direito de liquidação, o que teria que ocorrer até ao dia 31/12/98.

Como vimos, nos termos do citado art.º 87.º, n.º 2 do CIRC, com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto-lei n.º 7/96 de 7/2, a notificação a que se refere o número anterior será feita por carta registada, considerando-se efectuada no terceiro dia posterior ao registo.

Ou seja, o regime legal ali consagrado, neste domínio, aproxima-se não só do fixado no CPT, mas também no CPPT e até no CPC.

Este normativo consagra, assim, uma presunção ilidível, que só operará validamente se e na medida em que o destinatário do acto não alegue nem demonstre que não chegou a ter conhecimento do acto por facto que lhe não seja imputável.

Ora, no caso em apreço, resulta apenas provado que, para notificação da liquidação foi expedida carta simples, com data de registo nos CTT de 14/12/98 (al. B) do probatório).

Também resulta provado dos autos que a impugnante encerra todos os anos para férias de Natal na última quinzena de Dezembro (al. E) do probatório).

Por outro lado, sabe-se, por que o impugnante o afirma, que a carta foi por ele recebida, muito embora este alegue que tal só aconteceu, pela razão anteriormente referida, no dia 5 de Janeiro de 1999.

Deste modo, para apreciar a questão da caducidade da liquidação colocada pelo impugnante há que saber em que data é que ele foi notificado.

Sendo assim, há um ónus do recorrido em diligenciar para ser ilidida a referida presunção, já que a sentença é omissa a tal respeito.

Ou seja, importa averiguar se a carta registada, que foi remetida ao recorrido, contendo a liquidação adicional de IRC, lhe chegou ou não às mãos e em que momento.

Impõe-se, pois, saber em que data aquele foi, efectivamente, notificado.

Não havendo, assim, elementos que permitam saber quando é que o impugnante foi notificado, importa ordenar a ampliação da matéria de facto, nos termos do disposto no art.º 729.º, n.º 3 do CPC, a fim de ser apurado tal facto.

5 — Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, anular a decisão recorrida e ordenar que os autos baixem ao Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto a fim de ser ampliada a matéria de facto nos termos e para o efeito acima descritos.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Março de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 10 de Março de 2005.

### Assunto:

*Contencioso aduaneiro. Incompetência dos tribunais tributários em razão da matéria. Artigo 4.º, n.º 2, alínea c), do ETAF. Artigo 143.º do CPPT.*

### Sumário:

*I — Os tribunais tributários são incompetentes, em razão da matéria, para decidir sobre o levantamento de uma apreensão de bens, se tal apreensão foi determinada,*

*pela competente autoridade aduaneira, com instauração imediata subsequente de um processo criminal — artigo 4.º, n.º 2, alínea c) do ETAF.*

*II — Não é aplicável, no caso, o disposto no artigo 143.º do CPPT.*

Processo n.º 1221/04-30.

Recorrente: ADLI — Logística Informática, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 **ADLI – LOGÍSTICA INFORMÁTICA, SA**, com sede em C Mecanicos, 1, Pol. Ind. Pinares Llanos, Villaviciosa de Odón, Madrid, Espanha, impugnou, junto do TAF de Lisboa, nos termos do art. 143º do CPPT, o acto de apreensão de mercadoria sua.

O Mm. Juiz julgou o Tribunal Tributário incompetente, em razão da matéria, para conhecer do pedido.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O Tribunal a quo proferiu sentença, ora recorrida, em que se julgou incompetente em razão da matéria para julgar a causa.

2. Tal decisão assentou, em suma, no facto de o Tribunal *a quo* considerar que não assistia à ora Recorrente a possibilidade de impugnar a apreensão de que a sua mercadoria foi objecto, porquanto o acto teria sido praticado “para efeitos de instauração de um procedimento criminal”.

3. Fundamentou legalmente a sua decisão com o disposto na al. c) do n. 2 do art. 4º do ETAF, pelo qual se determina que se encontram excluídos do âmbito da jurisdição administrativa e fiscal a apreciação de litígios que tenham por objecto a impugnação de, designadamente, *actos relativos a inquérito e instruções criminais, ao exercício da acção penal e à execução das respectivas decisões.*

4. Ora, não pode a ora conformar-se com tal decisão pois que o acto impugnado foi praticado no âmbito de um procedimento aduaneiro, por uma autoridade aduaneira, pelo que não pode deixar de lhe ser reconhecida a sua natureza aduaneira,

5. Não obstante o procedimento aduaneiro ter posteriormente, em virtude da remessa do auto de apreensão ao Ministério Público, despoletado o procedimento criminal, *alegadamente* pela existência de indícios do crime de contrabando.

6. Pelo que o acto de apreensão não se confunde com o procedimento criminal que se lhe seguiu, nem pode ser tido como acto relativo ao inquérito ou à instrução criminais.

7. Na verdade, o n. 1 do art. 143º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) é claro ao estipular que é admitida a *impugnação judicial dos actos de apreensão de bens praticados pela Administração Tributária.*

8. Mais estipula o n. 3 do mesmo dispositivo legal que *é competente para o conhecimento da impugnação o tribunal tributário de 1ª instância da área em que a apreensão tiver sido efectuada.*

9. Também do disposto nos n.ºs. 6 e 7 do mesmo artigo claramente resulta que mesmo estando pendente um processo de contra ordenação ou de crime aduaneiro ou fiscal, o procedimento correcto é o da impugnação da apreensão, nos termos do artigo 143.º CPPT.

10. Por outro lado, a Lei Geral Tributária, enquanto lei estruturante do sistema tributário português, consagra, no seu art. 95.º, n. 2, alínea 1) o direito de impugnação da medida de apreensão de bens, quando realizada por uma entidade tributária.

11. Acresce que, a Constituição da República Portuguesa, no n. 4 do artigo 268.º, consagra o direito de impugnação de actos praticados pela Administração Fiscal que lesem direitos e interesses protegidos, e a legislação ordinária, por seu turno, concede uma forma de processo especial e específico para a impugnação da medida de apreensão.

12. A ora Recorrente impugnou oportunamente o acto de apreensão, na convicção firme de que a mesma é ilegal, junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, por ser este o Tribunal competente em razão da matéria e do território, já que integra a jurisdição com competência para dirimir este tipo de conflitos, nos termos da al. c) do n. 1 do art. 4.º do ETAF.

Não houve contra-alegações.

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

A recorrente discorda.

Com dispensa dos vistos, vêm os autos à conferência.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Exm.º Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide art.ºs. 101.º e 102.º do C. P. Civil, 16.º do CPPT e 7.º do ETAF), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejam os autos.

Dispõe o art. 26.º, al. b) do ETAF:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer:

“... ”

“b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

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

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 38.º, al. a) do referido ETAF.

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

Vejam os autos.

Escreveu o EPGA no seu douto parecer:

“Para decidir como decidiu, o Mm. Juiz *a quo* estabeleceu que o auto de apreensão em causa se inscreveu num procedimento criminal («a mercadoria foi apreendida por crime aduaneiro»).

“Ora o recorrente vem, no recurso, sustentar matéria de facto distinta: que a apreensão «foi praticada no âmbito de um procedimento aduaneiro» e que o procedimento criminal só foi despoletado «posteriormente em

virtude da remessa do auto de apreensão ao Ministério Público» – conclusões 4.ª e 5.ª das alegações”.

Que dizer?

O Mm. Juiz escreveu o seguinte na decisão sob censura:

“Com efeito, embora a mercadoria tenha sido apreendida pela Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, conforme auto de apreensão de fls. 69 a 70, que se dá por reproduzido, a verdade é que a mercadoria foi apreendida por crime aduaneiro, tendo o respectivo auto sido entregue ao Procurador da República ... e se foi entregue ao Procurador da República obviamente que foi para efeitos de instauração de procedimento criminal”.

São do seguinte teor as citadas conclusões das respectivas alegações de recurso:

“4.ª. Ora, não pode a ora conformar-se com tal decisão pois que o acto impugnado foi praticado no âmbito de um procedimento aduaneiro, por uma autoridade aduaneira, pelo que não pode deixar de lhe ser reconhecida a sua natureza aduaneira,

“5.ª. Não obstante o procedimento aduaneiro ter posteriormente, em virtude da remessa do auto de apreensão ao Ministério Público, despoletado o procedimento criminal, *aleadamente* pela existência de indícios do crime de contrabando”.

Confrontado o trecho da decisão recorrida com as conclusões citadas não vemos qualquer antinomia entre si.

Na verdade, o que está em causa é o teor de um auto de apreensão e a interpretação jurídica que dele fazem um e outro.

Auto que se encontra incorporado no processo.

A nosso ver não há pois dissensão em questão de juízo de facto.

Não procede assim a questão prévia suscitada pelo EPGA.

3. Importa agora apreciar a questão de fundo, a saber: é o tribunal tributário competente, em razão da matéria, para conhecer da questão suscitada nos autos?

A mercadoria em causa (“quatro contentores ... contendo 900 cartões de monitores de vídeo a cores...”), está descrita no auto de apreensão, tendo o auto sido “feito em triplicado”, tendo os exemplares “sido entregues ao Ministério Público, Procurador e para o processo”. É isto que consta do referido auto.

Neste Supremo Tribunal, o ora relator lavrou o seguinte despacho:

“Oficie à competente autoridade aduaneira, perguntando à ordem de quem se encontram apreendidos os bens”.

A resposta foi do seguinte teor:

“A conduta da empresa ADLI – Logística Informática, SA motivou a elaboração de um auto de notícia no âmbito penal...

“Na sequência deste auto de notícia foi a mercadoria apreendida nos termos dos art.ºs. 149.º e 178.º do CPP, conjugado com o disposto nos art.ºs. 18.º e 38.º do RGIT ..., tendo a mesma sido validada de acordo com o disposto no n. 5 do art. 175.º ...

“A empresa solicitou a reversão da mercadoria, o que lhe foi indeferido por despacho do Exm.º Sr. Juiz de Instrução Criminal, do qual foi interposto recurso.

“A mercadoria encontra-se assim apreendida à ordem do Ministério Público / DIAP, nos termos da legislação processual penal em vigor”.

Notificada desta informação, a recorrente nada disse.

Diga-se desde já que o escopo deste pedido de informação tinha em vista clarificar a situação.

E a resposta que a competente autoridade aduaneira deu dissipou qualquer dúvida que porventura houvesse: na verdade, temos que o pedido de reversão da mercadoria foi indeferido por despacho do juiz de instrução. O que significa que estamos patentemente perante um inquérito criminal. E a referência à apreensão, nos termos do art. 178º do CPP, não deixa qualquer dúvida sobre a natureza processual penal dessa apreensão.

É certo que o art. 143º, 1, do CPPT admite a impugnação judicial da apreensão de bens praticada pela administração tributária. Reconhece-se igualmente que a apreensão de bens lesa o respectivo interessado, sendo que este pode impugnar a decisão, como se reconhece expressamente no art. 95º, 2, 1) da LGT.

Isto naturalmente no âmbito de um procedimento tributário (no caso, mais especificamente no âmbito de um processo aduaneiro).

Defende a recorrente que a apreensão precedeu a instauração de um procedimento criminal. Porém, a questão é anódina, por isso que os bens estão apreendidos no âmbito de um processo-crime, como se viu.

Isto aliás é o que resulta também do auto de apreensão de fls. 69 e 70. Aí se refere expressamente que a mercadoria foi apreendida por “crime aduaneiro”, fazendo-se referência ao “artigo 92º do Regime Geral das Infracções Tributárias” que trata do crime de “contrabando” (inserindo-se sistematicamente no Capítulo II, sob a epígrafe “crimes aduaneiros”). Nesse auto se fala também em “violação do disposto do artigo 20º do Código Aduaneiro Comunitário ... conjugado com o do artigo 178º do Código de Processo Penal”, sendo que este último artigo se reporta à apreensão de objectos em processo criminal.

Quer isto dizer que a apreensão é contemporânea do levantamento de um auto de notícia por indiciado crime de contrabando.

Daí que seja manifesto que os tribunais tributários sejam realmente incompetentes, em razão da matéria, para conhecer da legalidade da apreensão, como decorre do art.4º, 2, c) do ETAF.

Nem se diga, como o faz a recorrente que dos n.ºs 6 e 7 do art. 143º do CPPT decorre que, mesmo estando pendente um processo de contra-ordenação ou de *crime aduaneiro ou fiscal*, o procedimento correcto é o da impugnação da apreensão.

É exacto que isso é assim no tocante ao processo de contra-ordenação. Mas não quanto ao processo-crime. O que se compreende. É que na contra-ordenação os tribunais tributários são ainda os competentes para conhecer das indiciadas contra-ordenações. Mas não assim quanto aos crimes. Aliás é o que resulta do citado n. 6, onde se fala de contra-ordenação, mas *não* de *crime*.

Nem vale dizer, como o faz a recorrente que “o acto impugnado foi praticado no âmbito de um procedimento aduaneiro, por uma autoridade aduaneira, pelo que não pode deixar de lhe ser reconhecida a sua natureza aduaneira, não obstante o procedimento aduaneiro ter posteriormente, em virtude da remessa do auto de apreensão ao Ministério Público, despoletado o procedimento criminal, alegadamente pela existência de indícios do crime de contrabando”.

Na verdade, a apreensão é contemporânea com a aquisição da notícia do alegado crime, pelo que o procedimento próprio é o previsto no art. 35º do RGIT, sendo que esse procedimento aduaneiro está já integrado no processo penal tributário.

Não há assim, na hipótese dos autos, que autonomizar um alegado “procedimento aduaneiro”, tornando-o independente de um procedimento criminal.

Nem vale acenar com a Constituição da República Portuguesa, (no caso o n. 4 do artigo 268º), que consagra o direito de impugnação de actos praticados pela Administração Fiscal que lesem direitos e interesses protegidos. É que no caso, essa protecção está assegurada, mas no processo penal e não no procedimento tributário.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6 (um sexto).

Lisboa, 10 de Março de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Pimpão* — *Pimento do Vale*.

## Acórdão de 10 de Março de 2005.

### Assunto:

*Procedimento de inspecção.*

### Sumário:

*Se a AF procedeu à alteração dos elementos declarados pelo contribuinte e praticou, por isso, nova liquidação, não ocorrendo procedimento de inspecção, nos termos do RCPIT, não é este diploma aplicável, não ocorrendo violações das normas deste mesmo diploma legal.*

Processo n.º 1227-04.30.

Recorrente: Ismael Fernandes Pires e mulher.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. Ismael Fernandes Pires e mulher recorrem da sentença que, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, negou provimento à impugnação do acto tributário da liquidação de IRS referente de 1999.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Ao não notificar o casal impugnante nos termos da alínea a) do artigo 60.º da Lei Geral Tributária, a AF, violou o artigo 12.º e 60.º da Lei Geral Tributária, uma vez que houve diminuição das garantias procedimentais dos contribuintes, pelo que deverá se anulado tudo o processado após a notificação do despacho do projecto de liquidação.

Sem prescindir de

2. Ao não notificar o casal impugnante da liquidação no prazo de seis meses a contar da iniciação do processo de inspecção tributária, caducou o direito de exigir a liquidação a que se alude, de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 45.º do Lei Geral Tributária, então em vigor

e artigos 2.º 1 e 2.º a) e 13.º a do regime aprovado pelo DL. 413/98, de 31 de Dezembro e dos artigos 11.º e 14.º da Lei 15/01 de 5 de Junho.

3. Deverá ser revogada a sentença e ser reconhecido o direito a juros indemnizatórios, contados desde 29 de Abril de 2003, data em que os impugnantes efectuaram o pagamento.

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

A actividade da AF enquadra-se no artº 66º do CIRS e não como pretendem os recorrentes em qualquer norma do R. C. P. Inspeção Tributária.

Foi cumprido o comando do artº 60º 1ª) da LGT, mesmo na sua versão inicial, pois que, como ressalta do probatório, os recorrentes foram notificados, em 30-12-2000, do projecto de decisão da AF sobre alteração dos elementos que tinham declarado e a liquidação subsequente só ocorreu em 12-3-03 sendo certo que aquela alteração dos elementos declarados levou, necessariamente, aquela liquidação. É que os recorrentes foram ouvidos antes da liquidação e nada justificava a pretendida segunda audição por inútil e redundante.

2. a sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Em 06/07/1995, foi emitido atestado médico de incapacidade a favor do impugnante, no qual se lhe conferia um grau de incapacidade de 80,75%;

2. Na mesma data foi emitido idêntico atestado a favor de um dependente dos impugnantes;

3. Em 01/03/2000, os impugnantes apresentaram a sua declaração de IRS relativa ao ano fiscal de 1999, na qual mencionaram que o impugnante e um dependente possuíam um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%;

4. Em 28/07/2000, foi lançada uma nota de reembolso relativa aos rendimentos de 1999, no montante de €6.953,14;

5. Por ofício de 03/10/2000 foi o impugnante notificado de um projecto de decisão sobre a alteração dos elementos declarados (nº 4 do artº 64º CIRS), sendo-lhe estabelecido o prazo de 10 dias para exercer o direito de audição;

6. Por ofício de 24/01/2002, foi o impugnante notificado do Despacho do Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo que convertia em definitivo o projecto de decisão supra referido em 5;

7. Em 12/03/2003, foi emitida a liquidação oficiosa nº 4320030395, proveniente da liquidação de IRS de 1999, no valor de €5.034,68, paga a 29/04/2003.

3.1. A sentença recorrida entendeu, contrariamente ao sustentado pelos impugnantes, que a Administração Fiscal procedeu à alteração dos elementos declarados não se tendo socorrido do procedimento de inspeção tributária regulado no RCPIT.

Sustentando os impugnantes que não foram notificados, nem nos termos do da alínea a) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT, nem conforme o preceituado no art.º 77º do mesmo diploma entendeu a sentença recorrida que, sendo a lei nova de aplicação imediata e tendo sido o acto de liquidação processado já na vigência da nova lei, não carecia de ser cumprido o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 60º da LGT, porque já se mostrava cumprido o direito de audiência referido na alínea c) do mesmo diploma (nº3 do art.º 60º LGT) e que relativamente ao art.º 77º da LGT foi o mesmo cumprido uma vez que as notificações (quer a 1a - a do «projecto de decisão», quer a que converteu este projecto em definitivo), foram acompanhadas do designado «projecto de decisão», no

qual se explicavam os fundamentos de facto e de direito para a alteração a efectuar em sede de IRS.

3.2. O Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, aprovado pelo DL 413/98, de 31-12 estabelece no artº 1º que o presente diploma regula o procedimento de inspeção tributária, definindo, sem prejuízo de legislação especial, os princípios e as regras aplicáveis aos actos de inspeção.

Da matéria factual assente resulta que os impugnantes não foram objecto de qualquer inspeção pois que, como se escreve na decisão recorrida, nunca foram notificados que sobre eles incidia qualquer acto de inspeção o que é exigido pelo artº 37º e seguintes do RCPIT.

É igualmente não resulta da matéria factual assente que o procedimento de inspeção tenha sido preparado, programado e planeado nos termos do artº 44º e seguintes do mesmo Regulamento.

Não resulta, ainda, que tenham sido praticados os actos do procedimento de inspeção a que se refere o artº 53º e seguintes, como não foram os impugnante notificados das conclusões de qualquer relatório como se encontra estabelecido no artº 60 e seguintes do citado regulamento.

Como se escreve na sentença recorrida os impugnantes somente foram notificados do «projecto de decisão» referido no ponto 5 da matéria de facto dada como assente, situação que é diferente de uma inspeção e daí que não tendo sido notificados que contra eles se encontrava a decorrer um procedimento de inspeção, não podiam os impugnantes presumir que qualquer notificação ou qualquer acto de liquidação é efectuado com base no RCPIT.

Não ocorrendo procedimento de inspeção, nos termos do RCPIT, não é este diploma aplicável, não ocorrendo, por isso, as alegadas violações do mesmo diploma legal.

É que a Administração Fiscal apenas enviou aos impugnantes o ofício de fls. 16, acompanhado do projecto de fls. 17, no qual, depois de afirmar que os atestados não justificavam, à face dos novos preceitos legais, a incapacidade, referia que se procedia à alteração dos elementos declarados “pelo que na nova liquidação a efectuar, não serão considerados os benefícios fiscais ...” resultantes da apresentação daqueles atestados.

Como do mesmo projecto resulta a AF serviu-se não do citado RCPIT mas antes do preceito normativo que invoca ao afirmar que “*usando a faculdade que me é conferida pelo n.º4 do Artº 66º do código do IRS, procedo à alteração dos elementos declarados, pelo que na nova liquidação a efectuar, não serão considerados os benefícios fiscais a que se refere o Artº 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais*”.

E dispunha o n.º 4 do artº 66º do CIRS (actual n 4 do artº 65), que a AF pode proceder à alteração dos elementos sempre que devam ser efectuadas correcções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações, de omissões nelas praticadas ou correcções decorrentes de divergência dos actos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto.

Não sendo aplicável à situação dos autos o RCPIT não pode ocorrer violação dos seus preceitos normativos.

3.3. Continuam a defender os impugnantes que não foram notificados, nem nos termos do da alínea a) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT nem conforme o preceituado no art.º 77º do mesmo diploma.

Conforme se escreveu na sentença recorrida quando os impugnantes receberam a notificação informando-os de que o projecto de decisão se convertera em definitivo, ainda não estava em vigor a redacção dada ao

n.º 3 do art.º 60.º da LGT (a qual foi introduzida pela Lei 16-A/2002, de 31 de Maio), mas quando foram notificados da liquidação, já tal preceito se encontrava em vigor.

E por força dessa alteração legislativa podia tal procedimento ser dispensado uma vez que, conforme resulta do art.º 12º 3 da LGT as normas sobre procedimento são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos e daí que, como se escreveu na sentença recorrida, as referidas garantias, direitos ou interesses se tenham de analisar no âmbito procedimental ou processual.

No caso dos autos o «projecto de decisão» notificado é claro quanto às intenções da AF, pelo que, ao não haver uma segunda audição dos contribuintes, sobre o mesmo assunto e porque não ocorreu qualquer alteração substancial da questão é de concluir que não ocorre diminuição das garantias, direitos ou interesses dos impugnantes.

Acresce, como se escreve na mesma sentença em apreciação, que a modificação legislativa não veio alterar nenhum aspecto procedimental que se tivesse consolidado na esfera jurídica dos contribuintes como seria o caso, por exemplo, se estivesse a correr prazo para apresentar resposta e este fosse diminuído ou se na pendência deste mesmo prazo fosse revogada a formalidade para a qual os contribuintes tivessem sido notificados (e esta lhes fosse favorável).

É, por isso, de concluir que sendo a lei nova de aplicação imediata e tendo sido o acto de liquidação processado já na vigência da nova lei, não carecia de ser cumprido o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 60º da LGT, porque já se mostrava cumprido o direito de audiência referido na alínea c) do mesmo diploma (n.º 3 do art.º 60º LGT).

Acompanha-se, ainda, a sentença recorrida quando afirma que foi dado cumprimento ao invocado art.º 77º da LGT uma vez que as notificações, quer a que lhe comunicou o «projecto de decisão», quer a que o converteu em projecto definitivo, foram acompanhadas do mencionado «projecto de decisão», no qual se explicavam os fundamentos de facto e de direito para a alteração a efectuar em sede de IRS e do qual resulta com clareza que a não aceitação do atestado médico, por haver sido alterado o critério da atribuição de incapacidades, conduziria á alteração da liquidação anterior.

Foi, por isso, fundamentada de facto e de direito a actuação da Administração Fiscal pois que de tal projecto constam as razões de facto e de direito que motivaram a nova liquidação o que conduz ao cumprimento dos n.ºs 1 e 2 do artº 77º da LGT.

Como se escreveu na sentença em recurso percebe-se perfeitamente que o que esteve na base da alteração da liquidação do IRS foi o facto de o impugnante ter declarado uma deficiência superior a 60%, para si e para o seu dependente, não comprovadas nos termos do Decreto-Lei 202/96, de 23 de Outubro e que a AF entendeu não considerar, para efeitos de benefícios fiscais, tais incapacidades pelo que notificou o contribuinte no sentido de o informar de que tal facto não seria levado em conta, convidando-o a pronunciar-se sobre o assunto o que sempre permitiria ao interessado apresentar novos atestados de incapacidades de acordo com o DL 202/96 o que este não fez.

Por isso os impugnantes ficaram a saber que AF efectuou tal liquidação em sede de IRS não considerando a incapacidade referida na declaração uma vez que o atestado apresentado não respeitava os novos critérios legais, posteriormente estabelecidos.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao recurso e confirma-se a sentença recorrida

Custas pelos impugnantes fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 10 de Março de 2005. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 10 de Março de 2005.

### Assunto:

*Interpretação das leis.*

### Sumário:

- I — *Na interpretação das leis não pode ser considerado pelo intérprete um pensamento legislativo sem o mínimo de correspondência verbal.*
- II — *Um decreto regulamentar não pode legislar, invocando uma pretensa interpretação de um decreto-lei, em sentido completamente diverso daquele que no mesmo se continha.*
- III — *Indicando o Decreto-Lei n.º 401/86 quais os trabalhadores abrangidos pelo regime contributivo que indica, não podia o Decreto Regulamentar n.º 9/88 vir a excluir de tal regime determinadas empresas e respectivos trabalhadores, considerando-se interpretativo.*

Processo n.º 1356/04-30.  
 Recorrente: Forrester & Companhia, S. A.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

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

“Forrester & Cª, S.A.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real a liquidação efectuada pelo CRSS de Vila Real relativa a contribuições para a Segurança Social invocando insuficiência de fundamentação, ilegalidade do Decreto-Regulamentar n.º 9/88 e inconstitucionalidade do despacho n.º 84/SESS/89.

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

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

1ª O n.º 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 401/86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115º da Constituição).

3ª A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido nº2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse nº 2 do artigo 4º é válido.

5ª O Supremo Tribunal Administrativo, por douto Acórdão de 16 de Junho de 2004, já veio, noutro processo, reconhecer que a razão está com a ora Recorrente (Proc. 297/04 - 2ª Secção).

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso, na exacta medida resultante da aplicação de taxas superiores às previstas no DL 401/86, nos termos da jurisprudência pacífica da Secção tirada em numerosos casos idênticos.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. Em 16 de Junho de 1998 a Impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 1.972,70 Euros (Esc. 395.491\$00), referente ao mês de Maio de 1998, aplicando a taxa social única – documento de fls. 15.

2. A Impugnação foi deduzida em 11-09-1998 – fls. 1.

3. A liquidação foi efectuada pela Impugnante na sequência de instruções expressas dos Serviços da Segurança Social – documentos juntos pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

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

- Decreto-Lei nº 401/86 de 2/12

*artigo 5º:*

“1 - As contribuições relativas aos trabalhadores agrícolas por conta de outrem são calculadas pela aplicação da taxa global de 29%, correspondendo 21% às entidades patronais e 8% aos trabalhadores, sobre o valor da remuneração mínima mensal do sector, proporcional ao número de dias de trabalho efectivamente prestado.

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

3 - .....

*artigo 12º:*

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

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

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

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

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

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

Posteriormente o Decreto Regulamentar 9/88 de 3 de Março veio dar nova redacção àquele artigo 4º, acrescentando-lhe um nº2 do seguinte teor:

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

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

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

Ensinava o Prof. Manuel de Andrade (Noções Elementares de Processo Civil, fls.25) que a interpretação de uma lei se traduzia em determinar-lhe o sentido prevalente; aquele, dentre os vários possíveis, que seria decisivo para o efeito da sua aplicação, a isso se dando o nome de actividade interpretativa. Aquele Professor explicitava depois os problemas a resolver pela teoria da interpretação, com maior ou menor peso das soluções subjectivista (*mens legislatoris*) ou objectivista (*mens legis*), descrevendo as vantagens de cada uma delas. Não cabe aqui e agora desenvolver estas soluções, que são conhecidas, mas apenas verificar se a alteração da redacção do artigo 4º do Dec. Reg. 75/86 levada a efeito pelo Dec. Reg. 9/88 consubstancia ou não uma norma interpretativa. Para o fazer haverá que ter em atenção o artigo 9º do Código Civil que proclama não dever a interpretação cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada, não podendo ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha um mínimo de correspondência verbal, presumindo-se que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

No caso vertente temos que o legislador determinou, no DL 401/86, que seriam abrangidos pelo regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem os referidos nas alíneas a) e e) do artigo 3º do DL 81/85, que eram, como dissemos, os de carácter permanente independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola e os indiferenciados que prestassem serviço, embora a título eventual a empresas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. Portanto eram estes os abrangidos por aquele regime contributivo. O Dec. Reg. 75/86 veio



equiparar, em termos de regulamentação daquele DL 401/86, vários tipos de actividades e explorações em que a terra tivesse apenas uma função de mero suporte de instalações. Mas o Dec. Reg. 9/88 veio alterar o artigo 4º do diploma antes referido dele excluindo as explorações agrícolas que se destinassem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituíssem, em si mesmas, objectivos dessas empresas. E o despacho 84/SESS/89 veio atribuir a esta norma carácter interpretativo.

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

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder parcial provimento ao recurso, revogando em parte a sentença recorrida, julgando-se parcialmente procedente a impugnação e anulando-se o acto tributário na parte em que liquidou contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos artigos 5º e 6º do DL 401/86 de 2/12, mantendo-o porém no demais.

Custas na 1ª instância e neste Supremo Tribunal Administrativo pela impugnante, na proporção do seu decaimento, fixando a procuradoria neste Tribunal em 50%.

Lisboa, 10 de Março de 2005. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho.

## Acórdão de 10 de Março de 2005.

### Assunto:

*Interpretação das leis.*

### Sumário:

- I — *Na interpretação das leis não pode ser considerado pelo intérprete um pensamento legislativo sem o mínimo de correspondência verbal.*
- II — *Um decreto regulamentar não pode legislar, invocando uma pretensa interpretação de um decreto-lei, em sentido completamente diverso daquele que no mesmo se continha.*
- III — *Indicando o Decreto-Lei n.º 401/86 quais os trabalhadores abrangidos pelo regime contributivo que indica, não podia o Decreto Regulamentar n.º 9/88 vir a excluir de tal regime determinadas empresas e respectivos trabalhadores, considerando-se interpretativo.*

Processo n.º 1357/04-30.  
 Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

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

“A. A. Ferreira, S.A.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real a liquidação efectuada pelo CRSS de Vila Real relativa a contribuições para a Segurança Social invocando insuficiência de fundamentação, ilegalidade do Decreto-Regulamentar nº 9/88 e inconstitucionalidade do despacho nº 84/SESS/89.

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

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

1ª O nº2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, é ilegal porque viola o nº 2 do artigo 5º do Decreto-Lei nº401 /86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual nº 6 do artigo 112º da Constituição (o então nº 5 do artigo 115º da Constituição).

3ª A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido nº2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse nº 2 do artigo 4º é válido.

5ª O Supremo Tribunal Administrativo, por duto Acórdão de 16 de Junho de 2004 (Proc. 297/04 - 2ª Secção Tributária), de 13 de Outubro de 2004 (Proc. nº 311/04, Proc. nº 332/04 e Proc. nº 274/04 - 2ª Secção Tributária) já veio, noutros processos, reconhecer que a razão está com a ora Recorrente.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso, nos termos da jurisprudência pacífica da Secção tirada em numerosos casos idênticos.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. A Impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 25.604,59 Euros, referente ao mês de Abril de 2002, aplicando a taxa social única: 34,75% – documento de fls. 14

2. O montante impugnado constitui a diferença entre o que a impugnante liquidou e pagou com base na taxa 34,75% e o montante que a impugnante pagaria caso aplicasse a taxa que considera legal (29 ou 32,5%).

3. A Impugnação foi deduzida em 20-08-2002 – fls. 1.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

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

- Decreto-Lei nº 401/86 de 2/12

*artigo 5º:*

“1 - As contribuições relativas aos trabalhadores agrícolas por conta de outrem são calculadas pela aplicação da taxa global de 29%, correspondendo 21% às entidades patronais e 8% aos trabalhadores, sobre o valor da remuneração mínima mensal do sector, proporcional ao número de dias de trabalho efectivamente prestado.

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

3 - .....

*artigo 12º:*

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

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

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

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

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

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

Posteriormente o Decreto Regulamentar 9/88 de 3 de Março veio dar nova redacção àquele artigo 4º, acrescentando-lhe um nº2 do seguinte teor:

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

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

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

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

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

Como se alcança desta síntese das normas que atrás se transcreveram este entendimento não é aceitável. No DL 401/86 indica-se, por remissão para o DL 81/85, quem são os trabalhadores abrangidos pelo regime contributivo definido, ficando a saber-se que seriam os trabalhadores agrícolas permanentes de qualquer exploração agrícola, independentemente da sua natureza e dimensão, bem como os indiferenciados, mesmo eventuais, de empresas com 5 ou mais trabalhadores. E a estas foram depois equiparadas outras ligadas à terra por força do Dec. Reg. 75/86.

Era pois nesta altura perfeitamente claro quais os trabalhadores e de que tipo de empresas a quem se aplicava o regime contributivo do DL 401/86. Por isso, quando o Dec. Reg. 9/88 vem retirar as explorações agrícolas destinadas à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras, não vem interpretar os diplomas anteriores, mas excluir “ex novo” determinadas empresas e respectivos trabalhadores do regime contributivo definido no DL 401/86. Mas ao fazê-lo, atenta a hierarquia das leis, ultrapassou os seus limites de diploma regulamentar pretendendo legislar originariamente em matéria consagrada em decreto-lei. Por isso tem razão a recorrente ao considerar o nº2 do artigo 4º do Dec. Reg. como ilegal, violando igualmente o artigo 112º nº6 da CRP, na redacção então aplicável ao legislar contra um decreto-lei e ao pretender-se interpretativo de uma norma relativamente à qual não tem qualquer correspondência nem com a letra nem com o espírito. Não pode pois manter-se a sentença recorrida que considerou válida tal norma e julgou em conformidade com ela.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, assim se revogando pelos motivos apontados a sentença recorrida, julgando-se procedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Março de 2005. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho.

## Acórdão de 10 de Março de 2005.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Seu objecto. Recurso que tem por objecto questão diversa da apreciada e decidida na decisão recorrida.*

### Sumário:

- I — As conclusões das alegações de recurso delimitam o objecto do recurso.*
- II — Se o recorrente dirige a sua censura à decisão recorrida, insurgindo-se contra uma liquidação de IRS, quando o que está em causa é uma liquidação adicional de IVA, as respectivas alegações e correlativas conclusões não têm a virtualidade de pôr em crise a decisão recorrida.*

Processo n.º 1376/04-30.

Recorrente: Beatriz Simões.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. **BEATRIZ SIMÕES**, identificada nos autos, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra,

a liquidação adicional de IVA dos anos de 1991, 1992, 1993 e 1994, e respectivos juros compensatórios.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente, anulando a respectiva liquidação.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo.

Este, por acórdão de 15 de Junho de 2004, concedeu provimento ao recurso, revogou a sentença, e julgou improcedente a impugnação.

Foi a vez da **impugnante**, inconformada com tal decisão, interpor recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. O douto acórdão, ora em recurso, não fez uma correcta apreciação jurídica dos factos provados, e, em consequência, fez errada aplicação do direito.

II. A factualidade fixada pelo Tribunal de 1ª Instância, e a fixada, nos termos do art. 712º do CPC, pelo Venerando Tribunal recorrido, refere que: “a impugnante não fornece aos estudantes quaisquer serviços” e que “a impugnante não fornece aos estudantes que ocupam aqueles quartos alimentação, roupas de cama ou serviços de limpeza”.

III. Demonstrado nos autos o não fornecimento de quaisquer serviços relacionados com a habitação, o contrato não pode classificar-se como de hospedagem.

IV. Não sendo suficiente, para qualificar como hospedagem, o facto de os ocupantes usarem as partes comuns, como casa de banho, cozinha, corredores escadarias, etc., se ficou demonstrado que não lhes é prestado qualquer serviço.

V. Não havendo hospedagem, não há actividade comercial ou industrial, geradora de rendimentos subsumíveis ao art. 4º do CIRS, e, consequentemente, não há lugar à liquidação impugnada.

VI. Face à factualidade fixada nos autos deveria o douto acórdão qualificar o contrato como de arrendamento.

VII. Verifica-se a inexistência de facto tributário.

VIII. Não estão preenchidas as regras da incidência do IRS subsumíveis na Categoria C.

IX. Assim, o douto acórdão em recurso violou, entre outras, as disposições contidas nos artºs. 74º e 76º, n. 3 da RAU, aprovada pelo DL n. 321-B/90, de 15/10 e artºs. 4º e 9º do CIRS.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Das instâncias vem fixada a seguinte matéria de facto:

- A impugnante foi fiscalizada para efeitos de IVA e IRS;
- Em sede de Comissão de Revisão foi firmada Acta nos termos aí expressos, que os autos individualizam;
- A ora impugnante é contribuinte em nome individual e, além da pensão de reforma, recebe rendas de prédios urbanos;
- Estando tributada em IRS pela 2ª Repartição de Finanças do Concelho de Coimbra, sendo a contribuinte n. 172464820, pessoa singular;
- Nos quartos de casal em questão «nem roupas de cama há»;
- As pessoas que lá se encontravam comiam por conta deles;
- Nem lá eram vistas empregadas a «prestar serviços»;

- A casa tem mais 7 ou 8 quartos, com alguns a não terem condições de ocupação;
- O Xavier e a testemunha Fernando Gonçalves de Figueiredo é que faziam a limpeza dos quartos quando vagavam;
- Depois de estarem ocupados nunca mais lá iam;
- A impugnante só fornece a mobília dos quartos;
- São os ocupantes que fazem, também, a própria limpeza;
- A testemunha referenciada, Manuel Xavier, tem um contrato de arrendamento do local em questão e autorização para fazer “subarrendamentos”;
- A impugnante não presta quaisquer serviços;
- A própria electricidade está em nome do pai do genro da testemunha Manuel Xavier, e mesmo deste;
- O telefone está em nome da testemunha Manuel Xavier;
- A água da casa em questão está também em nome do genro da testemunha Manuel Xavier, porque de outra forma, impor-se-iam mudanças de canalização;
- Na morada indicada e referenciada a fls. 70 dos autos, não foi celebrado qualquer contrato de fornecimento de energia eléctrica em nome de Beatriz Simões (fls. 70);
- Nem foi efectuado qualquer contrato de água para a R. Bernardo de Albuquerque, 96, em nome de Beatriz Simões após 01/01/90;
- Pelo que não há qualquer contador em seu nome no referido prédio.
- A contribuinte é dona dos prédios urbanos sitos na Rua Bernardo de Albuquerque, 96, Coimbra, inscritos na matriz predial respectiva sob os artigos 1777 e 1778 da freguesia de S. António dos Olivais;
- Um das partes desses prédios estão arrendadas a Dagoberto Teófilo Morgado e a Manuel Xavier, noutra parte vive o filho da impugnante, noutra parte está instalada a Liga da Defesa dos Animais de Coimbra e ainda noutra parte a contribuinte aloja estudantes, estando o referido Manuel Xavier encarregado da administração dos quartos destinados a estes;
- Esse alojamento faz-se em quartos mobilados pela impugnante mediante o pagamento de uma contraprestação mensal em dinheiro;
- Os estudantes partilham as casas de banho e cozinhas e usam outras partes do imóvel, como as escadarias e corredores;
- A contribuinte, apesar de notificada pelos Serviços de Fiscalização para lhe facultar os livros da sua escrita e todos os elementos contabilísticos referentes aos anos de 1990 a 1995, não exibiu quaisquer livros ou documentos, designadamente recibos relativos à cedência dos quartos para alojamento dos estudantes;
- As liquidações adicionais aqui em causa reportam-se a IVA referente aos exercícios de 1991, 1992, 1993 e 1994, tendo sido levadas a cabo com suporte no volume de negócios fixados pela AF para esses anos por ter considerado que a contribuinte exerceu a actividade de “casa de hóspedes” e ter procedido à fixação da matéria tributável relativamente a essa actividade;
- A contribuinte reclamou dessa fixação para a Comissão de Revisão, na qual os respectivos vogais acordaram na fixação do IVA relativo aos mencionados exercícios nos termos que constam da acta que se encontra documentada a fls. 24/25 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido;

- A contribuinte encontra-se enquadrada em regime de IVA de periodicidade trimestral pelo exercício da actividade de “casa de hóspedes – estabelecimento hoteleiro s/ restaurante n.e.”, enquadramento que não foi feito pela própria através de declaração mas officiosamente pela A. Fiscal na sequência de denúncia que a apontava como estando a exercer a actividade de alojamento de hóspedes, estudantes universitários na cidade de Coimbra sem se encontrar colectada para o exercício de tal actividade e não passar recibos de quitação aos hóspedes;
- Foi essa denúncia que levou à acção de fiscalização e a todo o procedimento posterior que subjaz às liquidações impugnadas.

3. Fixados os factos, vejamos o direito.

De acordo com o disposto nos artºs. 684º e 690º as conclusões das alegações de recurso delimitam o seu objecto.

Ou seja: o objecto do recurso é balizado pelas conclusões das alegações.

E a relevância das conclusões é determinante, já que constitui jurisprudência corrente que o objecto do recurso é fixado pelas conclusões das alegações – vide Acórdãos do Pleno do STA de 11/1/89 (AD n. 330, pág. 844 e ss.), e da 2ª Secção do STA de 26/9/90 (A.D. n. 358, pág. 1117 e ss.) e de 21/12/94 (rec. 18.145).

Escreveu-se impressivamente naquele primeiro aresto:

“Entendimento e decisão perfeitamente conformes à lei. É que o dito art. 690º, 1, do C.P.C., na passagem transcrita, exige que a alegação conclua pela indicação dos respectivos fundamentos a justificar o pedido. Sempre independentemente de a alegação no seu desenvolvimento já revelar tais fundamentos. Isto, para além do mais, porque são as conclusões que delimitam o âmbito do próprio recurso como resulta dos artºs. 684º, n. 3, e 690º, n. 1, do CPC, e constitui jurisprudência deste Supremo... Trata-se de uma inequívoca exigência processual que o julgador não pode dispensar”.

Assente que são as conclusões das alegações que delimitam o objecto do recurso avancemos para a solução jurídica do presente recurso trazido à apreciação deste Supremo Tribunal.

E a pergunta que logo se tem que fazer é esta: qual o objecto do presente recurso jurisdicional?

Pois bem.

Como resulta meridianamente das conclusões das alegações de recurso, o objecto do presente recurso é uma liquidação de IRS

Na verdade, e como vimos, o que a recorrente questiona no recurso que dirigiu a este Supremo Tribunal é a liquidação de IRS.

Porém, o que está em causa nestes autos é uma liquidação de IVA e não de IRS.

Está assim este Tribunal impossibilitado de exercer censura sobre a decisão jurisdicional do Tribunal de 2ª Instância.

E não é caso de convidar o recorrente a corrigir ou a completar as suas alegações. É certo que esse convite está estabelecido no art. 690º, 3, do C.P.C. Mas tal convite só tem lugar quando as conclusões faltem, sejam deficientes ou obscuras. Ora, no caso, as conclusões existem, e não são deficientes nem obscuras. O que acontece é que o recorrente se alheia completamente da decisão em recurso, questionando a liquidação de um imposto que não foi objecto de apreciação e decisão. E que não foi também objecto da própria impugnação.

O acórdão recorrido não pode pois ser censurado, na medida em que a recorrente não lhe dirige uma válida censura. Dito de outro modo: a

recorrente afasta-se e alheia-se expressamente do que foi decidido. Na verdade, e como se disse, a recorrente questiona uma pretensa liquidação de IRS, quando a questão controvertida nos autos e objecto de decisões em 1ª e 2ª Instância é uma liquidação adicional de IVA.

O recurso está assim inexoravelmente condenado ao insucesso.

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

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

Lisboa, 10 de Março de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 10 de Março de 2005.

### Assunto:

*Cumulação indevida de impugnações judiciais. Indeferimento liminar. Notificação do impugnante para escolher a impugnação que quer ver apreciada.*

### Sumário:

- I — Não é possível cumular as impugnações de liquidações de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e de imposto sobre o valor acrescentado, por faltar a identidade de natureza dos dois tributos exigida pelo artigo 104.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*
- II — Apresentada, em 30 de Março de 2004, uma petição de impugnação judicial naquelas condições, não deve ser liminarmente indeferida, mas notificar-se o impugnante para indicar qual das liquidações pretende ver apreciada, nos termos do disposto no artigo 47.º, n.º 5, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável por força dos artigos 2.º, n.º 1, alínea c), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 4.º, n.º 5, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.*

Processo n.º 1390/04-30.

Recorrente: Abrantino Expresso, L.ª

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. **ABRANTINO EXPRESSO, LDA.**, com sede no Rossio ao Sul do Tejo, Abrantes, recorre do despacho do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que liminarmente, por ilegal cumulação de pedidos, indeferiu a petição inicial de impugnação de actos de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativos aos exercícios dos anos de 1999 a 2001.

Formula as seguintes conclusões:

«1

Neste caso concreto é possível a cumulação de pedidos uma vez que são os mesmos os fundamentos de facto e de direito que os sustentam;

2

A douta sentença sob recurso violou o disposto no artigo 38º da LPTA, ex vi do artigo 2º e 2º alínea b) do CPPT;

3

Se assim não se entender deve decidir-se que o Meretíssimo Juiz do Tribunal a quo deveria ter convidado a parte a suprir essa excepção dilatória, optando a recorrente por um dos pedidos e deduzindo o outro autonomamente;

4

A omissão da prática desse acto, importa a violação do disposto nos artigos 265º n.º 2 e 508º n.º 2 do CPC, ex vi artigo 2º alínea b) do CPPT.

5

Por último, à cautela, se não se seguir aquele entendimento deve ser dada à Recorrente a faculdade de deduzir novas impugnações, no prazo de um mês, a contar do trânsito em julgado da decisão, devendo-se considerar que as respectivas petições foram apresentadas na data de entrada da primeira, nos termos do art.º 289 n.º 2 do CPC».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mm.º Juiz proferiu despacho mantendo a decisão recorrida.

1.4. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pois embora não seja admissível a cumulação de pedidos, «a recorrente deve ser notificada para indicação do pedido que pretende ver apreciado no processo, sob cominação de absolvição da instância quanto a todos os pedidos».

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

2. As questões a decidir no presente recurso jurisdicional consistem em saber

1ª - se é possível atacar, no mesmo processo de impugnação judicial, actos de liquidação de IRC e IVA;

2ª - se, em caso de resposta negativa, deve o impugnante ser notificado para optar pelo acto de liquidação que pretende ver apreciado.

Para abordar estas questões importa ter presente que estamos perante um processo iniciado em 30 de Março de 2004, datando a decisão recorrida de 9 de Abril seguinte.

O processo rege-se, pois, pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), por força do artigo 4º do decreto-lei nº 433/99, de 26 de Outubro.

3.2. À primeira das identificadas contendas se referem as duas primeiras conclusões das alegações da recorrente.

Trata-se de questão que vem merecendo deste Tribunal inequívoca resposta negativa, à luz do que estabelece o artigo 104º do CPPT.

De entre os acórdãos que se debruçaram sobre o tema podem ver-se os de 3 de Julho de 2003, 26 de Março de 2003, 13 de Março de 2002,

e 10 de Abril de 2004, nos recursos n.ºs. 538/03, 131/03, 26752 1911/03, respectivamente.

Essa resposta é negativa é também, dada, *de jure contendo*, pelo autor a que, para defender o contrário, se arrima a recorrente – JORGE LOPES DE SOUSA, *in* CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO ANOTADO, 4ª edição, pág. 470.

Aí se pode ler que «No processo de impugnação judicial, esta cumulação de pedidos relativa a mais que um acto, só pode suceder quando estes se reportam a um mesmo tributo, sejam idênticos os fundamentos de facto e de direito e seja o mesmo o tribunal competente para a decisão (...). (...) não se enquadram na previsão deste artigo (...) aquelas [situações] em que há uma mesma materialidade que é subjacente à liquidação de tributos distintos. Será, por exemplo, o caso de uma liquidação adicional de I.V.A. baseada numa correcção à matéria tributável fundamentada em correcção de escrita e uma liquidação adicional de I.R.C. fundada na mesma correcção. Existiria uma conexão entre as duas liquidações, por serem os mesmos os factos que estão na origem a ambas as liquidações, pelo que a cumulação de pedidos de anulação seria viável à face daquela regra do n.º 1 do art. 38º da L.P.T.A.. Mas, não será possível a cumulação de impugnações judiciais dos referidos actos, por serem diferentes os tributos».

Na verdade, a norma legal em causa dispõe que «Na impugnação judicial podem, nos termos legais, cumular-se pedidos e coligar-se os autores em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão».

Não se basta, pois, esta disposição, com a existência de uma relação de dependência e de conexão entre os actos impugnados. Para que a cumulação seja autorizada é preciso que se verifiquem três pressupostos:

- que o tribunal seja competente para todas as impugnações;
- que haja identidade dos fundamentos de facto e de direito em que assentam essas impugnações;
- que os actos impugnados respeitem a tributos da mesma natureza.

Ora, é gritante a diversidade da natureza do IVA e do IRC – aquele, um imposto sobre o consumo, este, um tributo sobre o rendimento.

Falta, pois, um dos pressupostos para que seja legítima a cumulação de impugnações, o que inviabiliza essa cumulação.

Daí o acerto do despacho recorrido, neste segmento, e a improcedência das duas primeiras conclusões das alegações da recorrente.

3.3. Resta saber se, verificada a ilegalidade da cumulação, o juiz devia ter convidado a recorrente a escolher o acto de liquidação a ser apreciado pelo tribunal.

Não se encontra no CPPT, norma que dite as consequências da cumulação em caso de não verificação dos respectivos pressupostos – designadamente, como é, aqui, o caso, quando falte a «identidade da natureza dos tributos».

É, pois, admissível a posição dos que defendem que devia procurar-se o regime para esta situação no artigo 38º n.º 4 da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA), chamado a aplicar-se pela alínea c) do n.º 2 do artigo 2º do CPPT (cfr. obra e autor citados, pág. 470).

Mas acontece que a LPTA cessou a sua vigência em 1 de Janeiro de 2004, data em que foi substituída pelo Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) aprovado pela lei n.º 15/2002 de 22 de Fevereiro (cfr. o artigo 2º da lei n.º 4-A/2003 de 19 de Fevereiro).

Assim, aquela alínea c) do artigo 2º do CPPT deixou de apelar à aplicação subsidiária da desaparecida LPTA.

Daí que, contra o entendimento da recorrente, expresso nas segunda e terceira conclusões das suas alegações, não haja que considerar a disposição do artigo 38º n.º 4 da LPTA – norma cuja aplicação subsidiária, de resto, o artigo 104º do CPPT afastaria (cfr., a este respeito, o autor e obra citados, pág. 469).

Ora, o artigo 4º n.º 5 do CPTA, que sucedeu à LPTA, estabelece que «A cumulação de impugnações de actos administrativos rege-se pelo disposto no artigo 47º», cujo n.º 5 dispõe:

«Havendo cumulação, sem que entre os pedidos exista a conexão exigida no número anterior, o juiz notifica o autor ou autores para, no prazo de 10 dias, indicarem o pedido que pretendem ver apreciado no processo, sob pena de, não o fazendo, haver absolvição da instância quanto a todos os pedidos».

Por fim, o n.º 6 do mesmo artigo permite que, em caso de absolvição da instância por ilegal cumulação de impugnações, possam ser «apresentadas novas petições, no prazo de um mês a contar do trânsito em julgado, considerando-se estas apresentadas na data de entrada da primeira para efeitos da tempestividade da sua apresentação».

Conclui-se, deste modo, que o Tribunal recorrido, verificando, como verificou, estar perante uma cumulação ilegal de impugnações, devia – neste ponto, como pretende a recorrente – ter notificado a impugnante para, em dez dias, indicar a impugnação que pretendia ver apreciada no processo, sob pena de integral absolvição da instância; sobrando ainda à impugnante, se não reagisse à notificação, a possibilidade de deduzir novas impugnação separadas, no prazo de um mês, contado do trânsito em julgado da decisão que extinguisse a instância, com o benefício de se considerarem, essas novas impugnações, como apresentadas na data da entrada daquela em se verificara a ilegal cumulação, para efeitos da tempestividade da sua apresentação.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, para ser substituído por outro que determine a notificação da recorrente, nos termos e para os efeitos do artigo 47º n.º 5 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Março de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branção de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 10 de Março de 2005.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Contribuições para a segurança social. Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro. Decreto regulamentar. Artigo 4.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março.*

**Sumário:**

- I — *O decreto regulamentar que dá execução a um decreto-lei, para além de não o poder contrariar, deve destinar-se a dar-lhe execução.*
- II — *O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, na medida em que contraria o disposto nos artigos 5.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, é ilegal.*

Processo n.º 1396/04-30.

Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

1. **A. A. FERREIRA, SA**, com sede na Rua da Carvalhosa, 19, Vila Nova de Gaia, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real, a liquidação de Contribuições para a Segurança Social, feita pelo Centro Regional de Segurança Social de Vila Real, no montante de 8.334,38 €

O Mm. Juiz do TAF de Mirandela julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O n. 2 do art. 4º do DR n. 75/86, que foi introduzido pelo DR n. 9/88, é ilegal porque viola o n. 2 do art. 5º do DL n. 401/86.

2. Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n. 6 do art. 112º da Constituição (o então n. 5 do art. 115º da Constituição).

3. A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n. 2 do art. 4º do DR n. 75/86, que foi acrescentado pelo DR n. 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4. A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n. 2 do art. 4º é válido.

5. O STA, por doutos acórdãos de 16/6/2004 (proc. 297/04), de 13/10/04 (proc. 31/04), proc. 332/04 e proc. 274/04, já veio, noutros processos, reconhecer que a razão está com a ora recorrente.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 23.716,89 € referente ao mês de Dezembro de 2002, aplicando a taxa social única – 34,75%.

2. O montante impugnado constitui a diferença entre o que a impugnante liquidou e pagou com base na taxa 34,75% e a taxa que a impugnante considera que deveria ser aplicada (29 ou 32,5%).

3. A impugnação foi deduzida em 12/02/2003.

3. Está em causa a eventual ilegalidade do n. 2 do art. 4º do Decreto Regulamentar n. 75/86, de 30/12, introduzido pelo Decreto Regulamentar n. 9/88, de 3/3.

Aquele primeiro diploma visa regulamentar o Decreto-Lei n. 401/86, de 2/12 e o segundo procedeu a duas alterações a queloutro diploma.

O diploma fundamental é assim o referido DL n. 401/86, servindo os restantes para o regulamentar.

O objectivo deste diploma vem consagrado no seu art. 1º, que o define assim:

“O presente diploma tem por objectivo alargar o âmbito do regime geral de segurança social a todos os trabalhadores que exerçam actividades agrícolas através da vinculação obrigatória, tendo em atenção as condições específicas do exercício da actividade ao regime geral dos trabalhadores por conta de outrem ou ao regime dos trabalhadores independentes, de acordo com as normas constantes deste diploma”.

O art. 5º do citado Decreto definiu qual o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem e o art. 6º definiu o regime contributivo de outros trabalhadores por conta de outrem.

Por sua vez, em execução daquele Decreto-Lei, o art. 4º do DR n. 75/86 veio definir quais as “actividades equiparadas a actividades agrícolas”.

Mas, aditando um n. 2 ao referido art. 4º deste diploma, o DR n. 9/88, veio restringir as “actividades equiparadas a actividades agrícolas”, estipulando que, “não se consideram explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas”.

Pois bem.

Desta restrição, e em execução dela, a liquidação impugnada sofreu um acréscimo, já que deu origem à aplicação de taxas superiores às previstas nos arts. 5º e 6º do citado DL n. 401/86.

Assim, se for ilegal, como defende a recorrente, o citado diploma regulamentar, ilegal será a liquidação impugnada (na parte em que as taxas respectivas superarem as previstas nos referidos normativos atrás citados).

Como é sabido, o regulamento normativo que dá execução a um decreto-lei, para além de não o poder contrariar “não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado”.

Será que o regulamento em questão ultrapassou essa execução?

Este Supremo Tribunal vem entendendo que sim, constituindo o acórdão deste Supremo Tribunal de 16/6/2004 (rec. n. 297/04) um estudo aturado da questão, que merece o nosso inteiro acolhimento, e para cuja fundamentação completa remetemos.

Escreveu-se nomeadamente no citado aresto:

“...O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei n. 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

“Ora, os já apontados artigos 5º e 6º do decreto-lei n. 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

“Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cf. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

“Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

“O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar n. 9/98 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei n. 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

“A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

“E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

“Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores,

“E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta...”

E adiante:

“Temos, pois, que ... é ilegal o artigo único do decreto regulamentar n. 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n. 2 ao artigo 4º do decreto regulamentar n. 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5º e 6º do decreto-lei n. 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores”.

Assim, o acto tributário impugnado é ilegal, na medida em que as taxas aplicadas são superiores às previstas nos referidos artºs. 5º e 6º do referido DL n. 401/86.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso interposto, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se, em consequência, procedente a impugnação, pelo que se anula o acto tributário impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Março de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 10 de Março de 2005.

Recurso n.º 1563/03-30.

Recorrente: Tejo Energia — Produção e Distribuição de Energia Eléctrica.

Recorrido: Ministro das Finanças.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Tejo Energia – Produção e Distribuição de Energia Eléctrica, SA –, veio requerer a reforma e a nulidade, por omissão de pronúncia, do acórdão deste Tribunal, de fls. 269 e segs., o qual negou provimento ao recurso interposto do acórdão do TCA que havia julgado improcedente o recurso contencioso de anulação por ela deduzido, com os fundamentos que constam de fls. 297 e segs. e que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Notificada a entidade recorrida para se pronunciar sobre o assim arguido e requerido, opinou nos termos que constam de fls. 307 e 308, que aqui também se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, concluindo pelo indeferimento do pedido de reforma, bem como da declaração de nulidade por omissão de pronúncia daquele aresto.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer também no sentido do indeferimento do requerido, já que e por um lado, o que o requerente imputa ao acórdão não é um simples e manifesto lapso, mas sim erro de julgamento na aplicação, ao caso, do art.º 13º do EBF. Por outro, “não ocorreu as alegadas nulidades por omissão de pronúncia porque no acórdão reclamado há pronúncia expressa sobre as conclusões D) a O) das alegações de recurso, e, por outro lado, nele se justifica porque é que se não conhece da questão da violação do art.º 58º do Tratado de Roma, decisão que só por si prejudica a questão do reenvio prejudicial”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Nos termos do disposto no art.º 669º, no 2 do CPC, aqui aplicável ex vi do disposto nos artºs 762º, 749º, 732º e 716º do mesmo diploma legal, é lícito a qualquer das partes requerer a reforma do acórdão quando “tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos” ou quando “constem do processo documentos ou outros elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração”.

Ora, no caso dos autos, basta um leitura mais atenta do acórdão reclamado para facilmente se verificar que o tribunal não incorreu em qualquer erro manifesto na eleição dos critérios de decisão que teve por aplicáveis ao caso em apreço do art.º 13º do EBF. Pelo contrário, a determinação e aplicação dessa regra jurídica foi efectuada de modo pensado, ao ponto de se haver até convocado um caso paralelo judicial – o acórdão do STA de 23/6/04, in rec. n.º 1679/03.

Sendo assim e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, o que decorre da argumentação da requerente mais não é do que um erro de julgamento na aplicação, ao caso, do prérito art.º 13º, como, aliás, este reconhece no item 10º da sua petição.

Pelo que improcede, assim, o pedido de reforma do acórdão.

3 — Alega, no entanto, a requerente factos susceptíveis de integrar a nulidade do acórdão, por omissão de pronúncia, concretamente, que o



tribunal não se pronunciou sobre as questões suscitadas nas alíneas D) a O) das conclusões das suas alegações, bem como sobre a questão da violação do disposto no art.º 58º do Tratado da Comunidade Europeia.

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

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

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

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

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

No caso dos autos e desde logo, é patente a menção expressa que no aresto reclamado é feita às referidas ais. D) a O) das conclusões da motivação do recurso.

E tendo sido decidido que a transmissão do benefício fiscal pressunha a prévia autorização do Ministro das Finanças, tal como o exige o art.º 13º, nº 3 do EBF, autorização essa que não chegou a ocorrer, é evidente que as citadas conclusões não podiam deixar de improceder.

Alega, porém, a requerente que, mesmo assim, estava o Tribunal obrigado a resolver todas as questões por ela submetidas, o que significa que estava o Tribunal obrigado a apreciar e decidir todos os vícios e erros de aplicação da lei invocados nas referidas conclusões.

Mas sem razão.

Com efeito, ao aplicar ao caso dos autos o regime jurídico previsto no art.º 13º, nº 3 do EBF, não tinha o Tribunal o dever de conhecer as questões suscitadas pela requerente já que prejudicadas pela solução que encontrou e eram indiferentes à solução do pleito.

De facto, sendo esse o entendimento do Tribunal não fazia sentido, como bem adianta a entidade recorrida, que se fosse apreciar a alegada interpretação restritiva do art.º 36º do EBF, ou seja, “a atribuição de relevância ao momento originário da concessão do crédito na apreciação da verificação dos pressupostos para a concessão do benefício fiscal”.

Daí a ressalva contida na última parte do primeiro período do art.º 660º, nº 2 do CPC: “...exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras...”.

Por último, anote-se que no aresto reclamado se justifica a razão por que não se conheceu da questão da violação do art.º 58º do Tratado da Comunidade Europeia, decisão que, como bem anota o Exm.º Procurador-Geral Adjunto, “só por si prejudica a questão do reenvio prejudicial também afluída no requerimento”.

Ora, como se entendeu no acórdão desta Secção do STA de 13/5/98, in rec. nº 21.901, “quando o Tribunal, consciente e explicitamente, deixa de conhecer de qualquer questão, por entender não o dever fazer,

poderá haver erro de julgamento, mas não nulidade por omissão de pronúncia”.

Pelo que, improcede, também, a arguida nulidade.

4 — Nestes termos, acorda-se em indeferir o requerido.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em 99,00 euros.

Lisboa, 10 de Março de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 16 de Março de 2005.

Processo n.º 17/05-30.

Recorrente: Aires António Miguel da Costa.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Fonseca Limão.

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

Aires António Miguel da Costa, inconformado com o despacho, a fls 27 e seguintes, do Mm.º Juiz do T.A.F. de Beja, que rejeitou liminarmente, por intempestividade, a oposição que havia deduzido, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“1. O prazo de Oposição à execução apenas teria precludido, caso as duas anteriores citações tivessem sido efectuadas validamente, o que não sucedeu uma vez que as mesmas são nulas por violarem o disposto nos art.ºs. 162º, 163º, 190º e 88º do CPPT.

2. A nulidade das duas citações efectuadas em 2002 é do conhecimento officioso, nos termos do art.º 165, nº 4, do CPPT, pelo que nenhuma decisão sobre a prevalência das mesmas na ordem jurídica poderia ser tomada, sem que fosse apreciada a sua validade.

3. Sendo as primeiras duas citações ao Recorrente nulas, as mesmas não produziram qualquer efeito jurídico, pelo que a oposição apresentada em 9.10.2003, após a terceira citação, é tempestiva.

4 — O Tribunal recorrido, ao não pronunciar-se sobre a validade das duas anteriores citações, não podia fundar a sua decisão numa presunção de que as mesmas eram válidas, para sustentar a extemporaneidade da Oposição apresentada.

5 — Ao não ter-se pronunciado sobre a validade das duas anteriores citações, a sentença proferida pelo Tribunal recorrido é nula, nos termos do art.º 668º nº 1 al. b) e d) do CPC (ex vi do art. 2º do C.P.P.T.).

6 — A interpretação e aplicação das normas sobre prazos para a prática de actos processuais, e do princípio da preclusão, não pode ser efectuada à custa do princípio da tutela da confiança dos cidadãos, nem do direito dos mesmos a uma tutela jurisdicional efectiva, face aos actos da Administração, prevista no art.º 268º nº 4 da CRP.

7 — Assim, não se pode considerar intempestiva uma Oposição apresentada após a terceira citação do mesmo executado, quando essa sucessão de citações resulta de uma actuação procedimental ilegal por parte da Administração Tributária, a qual deve penalizar o Recorrente,

sob pena de lhe ser negada a tutela a que alude o art. 268º n.º 4 da CRP, que o Tribunal a quo não tomou em consideração”.

Pede, a final que:

a) a sentença recorrida seja declarada nula, nos termos do artº 668º n.º 1 al. b) e d) do CPC (ex vi do art. 2º do CPPT), ou

b) seja revogada, por violar o disposto no art. 203º n.º 1 do C.P.P.T., sendo substituída por outra que considere tempestiva a oposição.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A. foi de parecer que o recurso não merece provimento, pois que a sentença recorrida não é nula nem padece do erro de julgamento alegado.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Considerou o despacho de indeferimento liminar ora recorrido que o recorrente havia sido citado para a execução fiscal em 31 de Julho de 2002 e, mais tarde, em 24 de Setembro de 2002; assim, a oposição apresentada em 9/10/2003, na sequência de uma terceira citação, efectuada em 15/9/03, foi declarada intempestiva e liminarmente rejeitada.

Porém, sustenta a recorrente que, sendo nulas as duas primeiras citações e contado o prazo para deduzir oposição da que lhe foi efectuada em 15/9/03, conclui-se ser a mesma atempada.

Posto isto, vejamos se ocorre a alegada nulidade da peça recorrida, a qual residiria, conforme se afirma na conclusão 5ª, no facto de ter omitido pronúncia sobre a validade das citações de 31/7/02 e 24/9/02.

Dispõe o n.º 2 do art. 660º do C.P. Civil:

O Juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras. Não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser conhecimento oficioso de outras.

A violação deste dever inquina a sentença ou despacho de nulidade (v. art. 668º do C.P. Civil).

Ora, a questão da nulidade das ditas citações não foi suscitada previamente ao despacho recorrido, nomeadamente, na petição inicial.

Por outro lado, ainda que se considere, como pretende a recorrente, que a regularidade da citação é de conhecimento oficioso, sempre se dirá, na esteira do Ac. S.T.A. de 10/7/02, rec. 181, que “a não apreciação da questão não suscitada pelo recorrente mas de conhecimento oficioso não gera nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, mas eventual erro de julgamento”.

Em face do exposto, forçoso é concluir não ser nula a sentença recorrida.

Por outro lado, como se alcança do art. 165º do C.P.P.T. é nulidade insanável em processo de execução fiscal a falta de citação aquando possa prejudicar a defesa do interessado.

A falta de citação verifica-se nas situações previstas nas alíneas a) e e) do C.P. Civil e nenhuma delas ocorre na situação vertente.

Na verdade, o acto de citação não foi completamente omitido, não ocorreu erro de identidade do citado, não foi empregue indevidamente a citação edital, não foi efectuada depois do falecimento do citando, nem se demonstra que este não chegou a ter conhecimento do acto por facto que não lhe seja imputável.

De resto é o próprio recorrente a admitir que as referidas citações tiveram lugar, muito embora as tenha por nulas.

Em suma, tal como foi decidido na peça recorrida, o “dies a quo” do prazo para a dedução da oposição conta-se da primitiva citação, ou seja, de 31/7/02, sendo de 30 dias, nos termos do art. 203º do C.P.P.T..

Daí que a presente oposição seja, conforme decidido, manifestamente intempestiva, devendo ser, como foi e nos termos do art. 209º n.º 1 a) do C.P.P.T., liminarmente rejeitada.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 16 de Março de 2005. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdãos de 16 de Março de 2005.

### Assunto:

*Juros indemnizatórios. Regime do Código de Processo Tributário.*

### Sumário:

*I — O Código de Processo Tributário reconheceu de forma genérica o direito dos contribuintes a juros indemnizatórios, no seu artigo 24.º, estabelecendo dois regimes: — um para as situações de em que, em reclamação graciosa ou processo judicial, fosse determinado que tinha havido erro imputável aos serviços (n.º 1); — outro para as situações de não cumprimento pela administração tributária dos prazos de restituição oficiosos dos impostos (n.º 2).*

*II — Apenas a estas situações previstas no n.º 2 era aplicável o regime dos juros compensatórios, por ser apenas relativamente a elas que o n.º 3 do mesmo artigo o determinava.*

*III — Às situações previstas no n.º 1 do artigo 24.º, na falta de norma especial, era aplicável o regime de juros previsto no artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil e portarias nele previstas.*

Processo n.º 127/05-30.

Recorrente: director-geral dos Registos e do Notariado.

Recorrido: SONAE — SGPS, S. A.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — SONAE – SGPS, AS, requereu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto execução da sentença proferida no processo n.º 51/1995, que anulou um acto de liquidação de emolumentos.

O Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que sucedeu na competência daquele Tribunal, proferiu sentença declarando a inexistência

de causa legítima de inexecução, declarando a nulidade da dedução de quantia a título de participação emolumentar e reconheceu o direito da Requerente a juros indemnizatórios desde a data do pagamento até ao fim do prazo para o cumprimento voluntário, pela Administração, da sentença.

No texto da sentença refere-se que estes juros indemnizatórios serão calculados à taxa de 12%, por força do disposto nos arts. 24.º e 83.º do C.P.T. e do aviso n.º 5/96-XII, de 12 de Dezembro, do Banco de Portugal, e, a partir de 1-1-99, à taxa de juros legais fixados nos termos do n.º 1 do art. 559.º do Código Civil.

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

1. *O recurso interposto pela Direcção-Geral dos Registos e do Notariado tem por objecto a douda decisão proferida pelo tribunal a quo no incidente de execução de sentença, na parte em que condenou a Administração no pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa fixa de 12% até à entrada em vigor da L.G.T.*

2. *Os juros indemnizatórios devidos pela anulação de um acto de liquidação de emolumentos notariais ocorrido em 2 de Setembro de 1994, foram contabilizados, atendendo às taxas que sucessivamente vigoraram desde a data da liquidação de emolumentos judicialmente anulada até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial anulatória, em consonância com o entendimento constante do doudo acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, em 20 de Fevereiro de 2002.*

3. *Sucede, porém, que muito recentemente, o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em sede de recurso interposto por esta Direcção-Geral, veio pronunciar-se no sentido de que no período que medeia entre 12-2-96 e 1-1-99, que é precisamente o período que está em causa no presente incidente de execução, os juros indemnizatórios deverão ser calculados com base na taxa de juro de 10% ao ano, fixada na Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro. (Cfr., entre outros, o acórdão proferido em 20-10-2004, no âmbito do recurso n.º 1076/03)*

*Tal entendimento fundamenta-se no facto de considerar inaplicável à situação em causa o n.º 4 do art. 83.º, do CPT, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, e como tal, inaplicáveis as taxas de desconto do Banco de Portugal, previstas para o cálculo dos juros compensatórios.*

4. *Face ao exposto, considerando estar em causa um acto de liquidação referente a uma escritura de mútuo com fiança, lavrada em 11 de Julho de 1995, entende a Direcção-Geral dos Registos e do Notariado que, sufragando a doutrina firmada no doudo aresto do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do S.T.A., os cálculos efectuados aquando da emissão da nota discriminativa da quantia a restituir deverão ser reformulados em conformidade, aplicando-se as seguintes taxas de juro:*

- 15% - de 12-07-1995 a 29-09-1995 - Portaria n.º 339/85, de 24 de Abril - € 1971,80;

- 10% - de 30-09-1995 a 16-04-1999 - Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro - € 21278,96;

- 7% - de 17-04-1999 a 28-04-2002 - Portaria n.º 263/99, de 12 de Abril - € 12.744,37;

5. *Razão pela qual consideram estes serviços que, até 28-04-2002 (fim do prazo de execução espontânea), os juros indemnizatórios a que a requerente tem direito ascendem ao montante de € 35.995,13, não sendo aplicável no período em causa a taxa de juro pretendida pela sociedade, nem a fixada na douda sentença recorrida. Desta forma, estes serviços pagaram indevidamente a quantia de € 2.588,40, a título de juros indemnizatórios.*

*Nestes termos e nos demais de direito que V. Ex.as doutamente suprirão, deve o presente recurso ser julgado totalmente procedente, revogando-se a douda decisão recorrida na parte em que condena a Administração no pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa fixa de 12% até à entrada em vigor da L.G.T., e, em consequência, dever-se-á determinar a rectificação do cálculo dos juros indemnizatórios em consonância com a orientação sufragada pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

*O recurso merece provimento, nos termos da jurisprudência agora pacífica da Secção, tirada em casos idênticos (cfr. além do aresto citado pela Recorrente, os acórdãos de 20-10-04, r. 1041/03; de 17-11-04, r.1385/03; de 30-11-04, r. 689/04, todos do Pleno).*

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

– *Por sentença, transitada em julgado, e proferida nos autos de impugnação judicial que correram termos na 1.ª Secção do 20.º Juízo do extinto Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto com o n.º 51/1995, foi determinada a anulação da liquidação versando sobre emolumentos, no valor de 12 024 000\$00 e condenou-se a entidade liquidadora a pagar à impugnante juros indemnizatórios sobre tal montante, contados desde 11 de Julho de 1995 até integral embolso.*

– *Em 22 de Agosto de 2002, foi emitida a nota discriminativa do montante a restituir à impugnante, no valor de 95.856,00 € correspondente à soma do montante da liquidação anulada (59 975,46 €), dos juros indemnizatórios (38 583,53 €), e dos juros moratórios (2.998,77 €), deduzida das quantias de 220,00 € e 5.481,76 €, esta a título de participação emolumentar dos funcionários dos registos e do notariado, cuja cópia de mostra junta a fls. 33 destes autos, e cujo teor foi notificado à exequente;*

– *O Instituto de Gestão Financeira e Patrimonial da Justiça, em 6 de Janeiro de 2003, efectuou transferência bancária para a impugnante do valor de 98 854,75 €;*

– *A exequente apresentou em 27 de Maio de 2002, o presente processo de execução de sentença.*

3 – A única questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber qual a taxa de juros indemnizatórios no período que entre 13-2-96 e 1-1-99.

Antes de mais, importa precisar qual o regime de cálculo dos juros indemnizatórios antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, que, deu nova redacção ao art. 83.º do C.P.T., introduzindo-lhe o n.º 4.

O art. 24.º do C.P.T. reconheceu genericamente o direito dos contribuintes a juros indemnizatórios, quando, em reclamação graciosa

ou processo judicial, se determinasse que houve erro imputável aos serviços (n.º 1).

No n.º 2 do mesmo artigo estabeleceu-se que haverá também direito aos juros indemnizatórios quando, por motivo imputável aos serviços, não fosse cumprido o prazo legal da restituição oficiosa dos impostos.

No que concerne ao montante dos juros indemnizatórios, o n.º 3 deste art. 24.º, estabelece, apenas para as situações previstas no n.º 2 («o montante dos juros referidos no número anterior»), que ele «será calculado, para cada imposto, nos termos dos juros compensatórios devidos a favor do Estado, de acordo com as leis tributárias».

No caso em apreço, não se está perante situação em que não houvesse sido cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos impostos e, por isso, está afastada a possibilidade de, com base no n.º 3 e na sua remissão para os termos do cálculo dos juros compensatórios, se calcularem os juros indemnizatórios.

Para as situações previstas no n.º 1, antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 7/96, na falta de norma especial que indicasse a taxa de juro aplicável, teria de se fazer apelo ao preceituado no art. 559.º do Código Civil que estabelece que «os juros legais e os estipulados sem determinação de taxa ou quantitativo são os fixados em portaria conjunta dos Ministros da Justiça e das Finanças e do Plano». (1)

4 – O n.º 4 do art. 83.º do C.P.T., introduzido pelo **Decreto-Lei n.º 7/96**, veio estabelecer que «a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais».

No entanto, esta norma, como resulta do seu próprio texto, reporta-se directamente apenas ao cálculo dos juros compensatórios e não dos juros indemnizatórios.

Por outro lado, como se referiu, a remissão feita no n.º 3 do art. 24.º para o regime dos juros compensatórios como aplicável ao cálculo dos juros indemnizatórios restringe-se às situações previstas no seu n.º 2, de atraso na restituição oficiosa dos impostos, pois a referência feita no n.º 3 aos «juros referidos no número anterior» tem forçosamente o alcance de excluir do seu âmbito de aplicação os casos de juros indemnizatórios previstos no n.º 1, derivados de anulação de liquidação de tributos pagos.

Assim, tem de se concluir que o referido n.º 4 do art. 83.º é inaplicável à situação em apreço.

Por isso, o regime de contagem dos juros indemnizatórios, nas situações previstas no n.º 1 do art. 24.º do C.P.T., não foi alterado por este Decreto-Lei n.º 7/96, continuando, até à entrada em vigor da L.G.T., a ser aplicável o referido art. 559.º, n.º 1, do Código Civil e Portaria n.º 1171/95.

Em todo o período anterior à entrada em vigor da L.G.T. relativamente ao qual está em causa nos autos o pagamento de juros indemnizatórios (entre 13-2-96 e 1-1-99) não houve qualquer alteração da taxa de juros aplicável pois aquela Portaria vigorou até à entrada em vigor da Portaria n.º 263/99, de 12 de Abril.

Por isso, tem de se concluir que em todo o período referido os juros indemnizatórios são calculados com base na taxa de juro de 10% ao ano, fixada na Portaria n.º 1171/95.

Termos em que acordam nesta Secção do Contencioso Tributário em

- conceder provimento ao recurso jurisdicional;
  - revogar a sentença recorrida na parte em que fixa a taxa de juros indemnizatórios no período entre 13-2-96 e 1-1-99;
  - determinar que os juros indemnizatórios devidos entre 13-02-96 e 1-1-99 sejam calculados à taxa de 10%.
- Sem custas.

Lisboa, 16 de Março de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Vitor Meira*.

(1) Assim, em 1996, antes da vigência do Decreto-Lei n.º 7/96, os juros indemnizatórios seriam calculados à taxa de 10%, prevista na Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro.

## Acórdão de 16 de Março de 2005.

### Assunto:

*Nulidade processual.*

### Sumário:

*Na venda por negociação particular, subsequente a uma frustrada venda por propostas em carta fechada, a fixação de um preço da venda dos bens penhorados no que resultar da melhor proposta que venha a ser apresentada não integra a nulidade prevista nos artigos 193.º e seguintes do CPCivil uma vez que não se mostra ter ocorrido a prática de acto que a lei não admita ou a omissão de acto ou formalidade que a lei prescreva uma vez que não ocorreu irregularidade susceptível de influir na realização da venda dos bens penhorados.*

Processo n.º 173-05-30.

Recorrente: Caixa Geral de Depósitos.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. António José Pimpão.

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

1. Caixa Geral de Depósitos, SA, recorre da sentença que, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, negou provimento aos recursos interpostos nos autos de execução em que é credora com garantia real.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

A) A venda por negociação particular, no momento em que é determinada, carece de fixação do preço mínimo;

B) Tal não aconteceu no caso «sub judice», como expressamente refere o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Seia ao referir “Não será fixado preço mínimo (...)”;

C) E não vale como fixação do preço mínimo a remissão para a “melhor proposta que venha a ser apresentada”;

D) Tal equivaleria a fixar um preço máximo e contribuiria para o desvirtuar das garantias dos credores e custas do processo por correrem o risco de conluio dos proponentes na obtenção de preços irrisórios;

E) A fixação do preço mínimo no acto em que se ordena a venda é um dever da entidade condutora da acção executiva, não transferível para os proponentes;

F) Daí que a pessoa designada para conduzir a venda actue como mero mandatário, que o preço seja directamente depositado na CGD, que a alternativa ao dispor seja a da aquisição dos bens pelo valor da dívida exequenda e acrescido e que a determinação do valor seja susceptível de reclamação;

G) Ficando por esclarecer o que se seguiria após a fixação do preço mínimo pelos proponentes: nova publicitação? admissão de novos interessados? ainda haveria possibilidade de reclamação? para quem? Enfim um sem número de questões desnecessárias;

H) Anulada a venda, deve a execução ficar suspensa a aguardar o trânsito em julgado da decisão que for proferida sobre a validade dos contratos de arrendamento.

I) A sentença em causa viola os arts. 325º e 256º do CPT, 905º do CPC e arts. 248º, 276º a 278º do CPPT.

O EMMP entende que o recurso merece provimento e que a venda deve ser anulada e a execução suspensa.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A) Na execução fiscal nº 1279-93/100053.5, pendente no Serviço de Finanças da Guarda foi ordenada a venda de bens penhorados integrantes do estabelecimento da executada TEXTILIANA, Indústria e Comércio de Fibras Têxteis, S.A., por despacho do Chefe do Serviço de Finanças, de 27/10/2000;

B) A Caixa Geral de Depósitos, S.A. foi citada da penhora dos bens e respectiva venda, na qualidade de credora com garantia real sobre imóveis (hipoteca) e equipamento (penhor) integrantes da universalidade dos bens penhorados;

C) Em 27/11/2000, a Caixa Geral de Depósitos, S.A. requereu ao Chefe do respectivo Serviço de Finanças a suspensão da execução referida em A), o que foi indeferido;

D) A venda dos bens mencionados em A) foi efectuada por negociação particular, ordenada por despacho do Chefe de Finanças, de 29/11/2000 e foi precedida da publicação de um anúncio (cfr. despacho de fls. 461 dos autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzido);

E) O despacho referido em D), relativamente ao preço de venda dos bens penhorados refere o seguinte: “Não será fixado preço mínimo, correspondendo este ao valor da melhor proposta que venha a ser apresentada”;

F) O produto da venda dos bens referidos em D) foi depositado na Caixa Geral de Depósitos, S.A. à ordem do 2º Juízo do Tribunal Judicial da comarca de Seia, Processo de Falência nº 136/00 (cfr. doc's. juntos a fls. 716 e 734 dos autos);

3.1. A sentença recorrida começou por afirmar que se impõe o conhecimento, em primeiro lugar, do recurso por último interposto, no qual se pede a anulação de todo o processado desde o despacho que ordenou a venda, dada a relação de prejudicialidade entre ambos, uma vez que a eventual procedência deste pedido pode determinar o regresso dos

autos a uma fase processual susceptível de permissão de suspensão da instância executiva.

Acrescentou que quanto ao recurso interposto em segundo lugar as questões a dirimir são as de saber se houve ou não preterição de formalidades no procedimento de venda dos bens penhorados nos autos e relativas à não fixação de um preço mínimo e o não respeito pelo formalismo da publicidade.

E sobre a questão da não fixação do dito preço mínimo afirmou a sentença recorrida (cfr. fls. 930 e 931) que é ao órgão de execução fiscal que cabe o cumprimento do disposto no artº 886º-A do CPCivil e que foi o que fez no despacho citado no probatório ao estabelecer que “não será fixado preço mínimo, correspondendo este ao valor da melhor proposta que venha a ser apresentada”.

Acrescentou a decisão recorrida que se o órgão de execução fiscal, pode, fixar um preço mínimo de venda, pode também autorizar a venda por valor inferior a valor anteriormente fixado e, se assim é, afigura-se que nada obsta a que possa desde logo fazer corresponder o valor mínimo da venda ao da melhor proposta que for apresentada, como foi o caso dos autos.

E daí concluiu que a alegada não fixação do preço mínimo da venda dos bens penhorados não integre qualquer nulidade das previstas nos arts 193º e seguintes do C.P.Civil pois que não se mostra ter ocorrido a prática de acto que a lei não admita ou a omissão de acto ou formalidade que a lei prescreva, pelo que não se verifica qualquer irregularidade susceptível de influir na realização da venda dos bens penhorados.

Por isso segundo a sentença agora em recurso e porque não ocorreriam as nulidades suscitadas ficaria prejudicado o pedido de realização de nova venda.

Apreciando o primeiro recurso e depois de afirmar que vem peticionada a revogação do despacho do Chefe da Repartição de Finanças de Seia que indeferiu o pedido de suspensão da execução afirma que tendo, entretanto, os bens penhorados na execução fiscal sido vendidos e o produto da venda depositado à ordem do processo de falência que corre termos pelo 2º Juízo do Tribunal Judicial da Comarca de Seia, tendo a instância executiva chegado ao seu termo, e tendo improcedido o presente recurso na parte em que se peticionava a anulação dos actos processuais desde o despacho que ordenou a venda dos bens penhorados, improcede igualmente o pedido de suspensão da execução, posto que não subsiste instância susceptível de ser suspensa.

3.2. A recorrente CGD sustenta, em síntese, nas suas alegações que a venda por negociação particular, no momento em que é determinada, carece de fixação do preço mínimo o que não aconteceu no caso dos autos, não valendo como fixação de preço mínimo a remissão para a “melhor proposta que venha a ser apresentada”.

Continua, por isso, a discutir a questão da não fixação do preço mínimo da venda conformando-se com a decisão no que respeita à irregular publicitação da venda.

Além da matéria factual fixada na sentença recorrida e anteriormente transcrita resulta dos autos de execução que, em 27-10-2000 (fls. 177), foi proferido despacho ordenando a venda por propostas em carta fechada e com o valor fixado nos termos do artº 323º 1 a) e 323º 1 b) e 2 do CPT.

Resulta, ainda, que, em 28-11-2000 (fls. 455), nenhuma proposta foi apresentada pelo que “tendo em conta o elevado valor da universalidade

do estabelecimento a vender ... ir-se-á ... proceder à venda da universalidade do estabelecimento que consta do edital de venda por uma das formas consignadas no n.º 3 do art.º 886.º do CPCivil”.

Do documento de fls. 456 e 457 resulta que foi escolhida a modalidade de venda por negociação particular e que não foi “fixado preço mínimo correspondente este ao valor da melhor proposta que venha a ser apresentada”.

Conforme resulta de fls. 538 foram apresentadas duas propostas tendo sido aceite a mais elevada a qual não foi coberta pelo outro proponente.

Estabelecia o art.º 895.º 2 do CPCivil que “no caso de inexistência de proponentes ... o juiz, ouvidos os interessados presentes, decidirá sobre a forma como deve fazer-se a venda dos bens”.

Por sua vez estabelecia o art.º 886.º 3 c) que a venda extrajudicial pode revestir a forma de venda por negociação particular acrescentando a al. c) do art.º 904.º do CPCivil que a venda é feita por negociação particular quando a venda judicial se haja frustrado e o juiz não determine a venda em estabelecimento de leilões.

Por sua vez estabelecia o art.º 905.º 1 do mesmo CPCivil que, no despacho que ordene a venda por negociação particular designar-se-á o preço mínimo por que pode ser realizada.

Daí que a indicação do preço mínimo, na venda por negociação particular, tenha especial relevância sendo imprescindível a sua exacta quantificação quando é esta a primeira forma de venda escolhida.

Se estamos já perante uma forma de venda escolhida porque a primeira se frustrou e, por isso alternativa, por falta de proponentes na venda por propostas em carta fechada já a exacta quantificação daquele valor mínimo assume importância menos relevante.

E na situação concreta dos presentes autos perante a fundamentação do despacho em apreciação de que nenhuma proposta foi apresentada e do elevado valor da universalidade do estabelecimento a vender é de entender que na venda por negociação particular podia ser fixado como preço mínimo o correspondente ao valor da melhor proposta que venha a ser apresentada.

A exigência da fixação de um qualquer montante próximo do nada pouco acrescentaria à necessidade de vender os bens penhorados.

Daí que se entenda que o sentido da decisão recorrida só pode ser acompanhado uma vez que estamos perante uma venda por negociação particular que se seguiu a uma tentativa frustrada de venda por propostas em carta fechada.

E para esta forma de venda por negociação particular subsequente a uma frustrada venda por propostas em carta fechada podia o órgão de execução fiscal, no cumprimento do referido art.º 886.º-A do CPCivil, estabelecer que o preço mínimo corresponderá ao valor da melhor proposta que venha a ser apresentada.

É que, perante tal situação, se o órgão de execução fiscal, pode, fixar um preço mínimo de venda, pode também autorizar a venda por valor inferior a valor anteriormente fixado podendo desde logo fazer corresponder o valor mínimo da venda ao da melhor proposta que for apresentada, como foi o caso dos autos e como refere a sentença recorrida.

Por isso em tal forma de venda por negociação particular, subsequente a uma frustrada venda por propostas em carta fechada, a fixação de um preço mínimo da venda dos bens penhorados correspondente ao que resultar da melhor proposta que venha a ser apresentada não integra

a nulidade prevista no art.º 193.º e seguintes do C.P.Civil uma vez que não se mostra ter ocorrido a prática de acto que a lei não admita ou a omissão de acto ou formalidade que a lei prescreva pelo que não ocorreu irregularidade susceptível de influir na realização da venda dos bens penhorados.

Do exposto resulta que não merece provimento o presente recurso.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao recurso.

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

Lisboa, 16 de Março de 2005. — António Pimpão (relator) — Pimenta do Vale — Vítor Meira.

### Acórdão de 16 de Março de 2005.

Processo n.º 314/04-30.

Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A A Ferreira, SA, contribuinte com o n.º 500.068.372, com sede em Vila Nova de Gaia, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação do Centro Regional de Segurança Social de Vila Real, no montante de 898.872\$00, referente a contribuições para a Segurança Social do mês de Dezembro de 1999, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 401/86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112.º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115.º da Constituição).

3ª A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n.º 2 do artigo 4.º é válido.

A Fazenda Pública contra-alegou, concluindo do seguinte modo:

1ª - As decisões proferidas pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância apenas são recorríveis se o valor da causa ultrapassar um quarto da alçada dos Tribunais Judiciais de 1ª Instância;

2ª - O valor atendível para efeitos de recurso, não é o indicado pelas partes, mas sim aquele que resulta do valor efectivo da causa, determinado pela utilidade potencial do processo, no caso o valor da anulação parcial.

3ª - O douto despacho que admitiu o recurso, ofendeu o citado n.º 4 do art.º 280.º do CPPT.

4ª - A decisão que admitiu o recurso não vincula esse Tribunal.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento do recurso e ainda de que deve improceder a questão prévia suscitada pela Fazenda Pública.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 14 de Janeiro de 2000 a Impugnante procedeu ao pagamento de contribuições para a Segurança Social no montante de 898.872\$00, referente ao mês de Dezembro de 1999, aplicando a taxa de 34,75% (taxa social única) – documento de fls. 17.

2. A Impugnação foi deduzida em 24-03-2000, sem ter sido precedida de reclamação graciosa. - fls. 2.

3 – São duas as questões a conhecer no presente recurso, a saber: a questão suscitada pela recorrida FP e que se prende com a recorribilidade da sentença, com base no valor atendível para efeitos de recurso e qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da ora recorrente.

Sobre estas questões se debruçou já esta Secção do STA no Acórdão de 16/6/04, in rec. nº 297/04, cujas conclusões são idênticas às do presente recurso e que vamos aqui transcrever, não só por que concordámos com a sua fundamentação, mas também porque importa obter uma interpretação a aplicação uniforme do direito (cfr. artº 8º, nº 3 do CC).

Diz-se, então, neste último aresto e quanto à primeira questão, que “defende a Fazenda Pública que, sendo o âmbito da impugnação circunscrito à parte da liquidação que excede a taxa pretendida pela recorrente - de 32,5% ou 29%, contra os 34,75% aplicados -, o valor atendível para efeitos de recurso não é o indicado pelas partes, que corresponde ao do total liquidado, mas tão só o da utilidade que a impugnante pode retirar do processo, ou seja, o da anulação parcial da liquidação, limitado à diferença entre a taxa atendida e aquela que a recorrente entende aplicável – no limite,” 741,88 euros.

Mas sem razão.

“Desde logo, porque, contra o entendimento da recorrida, a impugnante não pede a anulação parcial da liquidação, antes a quer ver desaparecer na sua totalidade, como formula nos artigos 58º e 59º da petição inicial.

Como assim, a utilidade visada pelas impugnante, a que se refere a recorrida, e atingível pela recorrente em caso de sucesso absoluto da impugnação deduzida, tem um valor igual ao da liquidação, ou seja, o equivalente, hoje, em euros”, a 898.872\$00.

“Pouco importa saber se os fundamentos deduzidos são ou não capazes de conduzir a um sucesso com tal amplitude: isso é questão que integra o fundo da causa, mas não tem a ver com a “utilidade económica do pedido”, da qual o artigo 305º, nºs 2 e 3, do Código de Processo Civil, faz depender “a relação da causa com a alçada do tribunal”.

Ora, o valor de 4.483,55 euros “é bem superior a ¼ da alçada dos tribunais tributários de 1ª instância – 935,25 –, aliás, de acordo com as contas elaboradas e as afirmações produzidas pela própria recorrida.

Por outro lado, nos termos do artigo 315º nº 3 do Código de Processo Civil, “o valor da causa considera-se definitivamente fixado logo que seja proferida sentença”.

Esse valor é, em regra, aquele em que as partes tiverem acordado, expressa ou tacitamente. E, no nosso caso, houve acordo tácito, já que a impugnante atribui à causa” o valor de 898.872\$00, “e a Fazenda Pública não o impugnou, na oportunidade que lhe é conferida pelo

artigo 314º nº 1 do mesmo diploma legal, o que acarreta o resultado do nº 4 do artigo: “a falta de impugnação por parte do réu significa que aceita o valor atribuído à causa pelo autor”.

Nem o Mmº Juiz usou do poder que lhe atribui o nº 1 do citado artigo 315º, revelando assim, implicitamente, não entender “que o acordo está em flagrante oposição com a realidade”.

Deste modo, a Fazenda Pública, ao levantar, só agora, a questão, fá-lo inoportunamente, pois, para alcançar o efeito almejado – evitar um recurso jurisdicional, em seu entender, inadmissível – haveria de ter impugnado o valor dado à causa pela impugnante, na contestação, de acordo com aquele artigo 314º nº 1.

Improcede, pelo exposto, a questão suscitada pela recorrida Fazenda Pública”.

4 – Sobre a segunda das referidas questões, diz-se no citado aresto que a censura feita à sentença recorrida diz apenas respeito ao julgamento feito sobre o vício de violação de lei imputado ao acto de liquidação.

E a propósitos refere que “tal vício radica nas alegadas ilegalidade e inconstitucionalidade do nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, introduzido pelo decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, por violação do artigo 5º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e 115º nº 5 da Constituição (actualmente, 112º nº 6).

Conforme se afirma na sentença recorrida, “defende a impugnante que a alteração do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86 dada pelo Decreto Regulamentar nº 9/98, de 3 de Março, viola o nº 2 do artigo 5º do Decreto Lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, face à definição restritiva do conceito de exploração agrícola”. E que o decreto regulamentar de 1998 modificou o falado decreto-lei, atentando contra o artigo 112º nº 6 da Constituição (ao tempo 115º nº 5).

Ora, a questão que está em causa na presente impugnação judicial é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da impugnante, ora recorrente. A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75%, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador. Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

...O decreto-lei nº 81/85, de 28 de Março (mais tarde referido no decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e por ele não revogado), pretendeu “definir o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária”, tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo “Diário da República”.

Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial da segurança social “das pessoas que trabalham em actividades agrícolas”, alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao

abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas “a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos”. Quanto aos “trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele “regime geral” são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular” (do preâmbulo do diploma). Assim é que o artigo 3º, conjugado com o artigo 2º nº 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral “os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola”; os “que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas”; os “que exerçam profissão comum a outras actividades económicas”; os “que prestam serviços às empresas” “que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial”; e os “que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes”.

Abrangidos pelo “regime especial de segurança social das actividades agrícolas” ficaram, nos termos do artigo 8º do diploma, “os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral”; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo, pode notar-se que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas - para além do que consta do já transcrito artigo 3º -, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2º, no conceito de actividades agrícolas, a silvicultura e pecuária, bem como “as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial”.

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o nº 19/85.

...Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a acreditar na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei nº 81/85 se afirmava de “natureza residual”, e no respectivo artigo 2º nº 2 se dizia ser de “natureza transitória”, incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a “sectores economicamente mais débeis” “uma brusca subida dos encargos sociais”, contrapartida necessária da “elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito”, o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação,

relativamente às entidades patronais agrícolas, transitoriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%), e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5º fixa o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a “trabalhadores que exerçam actividades agrícolas”, ou a “trabalhadores agrícolas”, encontrando-se, no artigo 6º, referência “aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas”. As respectivas entidades empregadoras são designadas por “entidades patronais” tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei nº 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma “será objecto de regulamentação por decreto regulamentar”.

...Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o nº 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à de lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa – ao tempo artigo 202º – permite ao Governo, no exercício da função administrativa, “fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis”. Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, ma não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de “regime geral” e “regime especial”, “regime geral dos



trabalhadores por conta de outrem”, e de “trabalhadores por conta de outrem”.

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

...Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava “alguns pontos de dúvida que importa clarificar”, um deles respeitante “ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola”. E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao movimento regulamentar se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de “explorações agrícolas para efeito deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresa”.

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que “no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram” aquelas empresas, assim se “ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola”. Sector primário que, recorde-se, è o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam – designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores – que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concernente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

...Defende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86. Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da “natureza e dimensão da exploração agrícola” em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confirmar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com a subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código do Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º nº 2 da Constituição.

...Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei nº 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6º do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/88 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei nº 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável, ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles – os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas – só para efeitos do diploma, claro...

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do Diário da República, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Ao definir, restritivamente, o conceito de “explorações agrícolas”, introduziu uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delinação.

Conforme se viu, o decreto-lei n.º 401/86, de acordo com o seu artigo 1.º, ocupa-se “das pessoas que trabalham em actividades agrícolas”, que o artigo 2.º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo “as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial”. Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e o destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o n.º 2 do artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar n.º 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. A contrario, dir-se-à, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei n.º 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacialidade ou secundaridade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar as taxas contributivas transitoriamente inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma.

Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar n.º 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5.º e 6.º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado”.

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, Acórdãos desta Secção do STA de 13/10/04, in recs. n.ºs 311/04 e 332/04; de 15/12/04, in rec. n.º 313/04 e de 16/2/05, in rec. n.º 1.288/04.

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e, julgando-se procedente a impugnação, anular a liquidação impugnada, por ilegal, ao aplicar taxas superiores às previstas nos art.ºs 5.º e 6.º do Decreto-lei n.º 401/86 de 2/12.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Março de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 16 de Março de 2005.

Processo n.º 335/04-30.

Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A A Ferreira, SA, contribuinte com o n.º 500.068.372, com sede em Vila Nova de Gaia, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu que julgou improcedente a impugnação

judicial que deduziu contra o acto de liquidação do Centro Regional de Segurança Social de Vila Real, no montante de 1.003.226\$00, referente a contribuições para a Segurança Social do mês de Fevereiro de 2000, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª O nº 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, é ilegal porque viola o nº 2 do artigo 5º do Decreto-Lei nº 401/86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual nº 6 do artigo 112º da Constituição (o então nº 5 do artigo 115º da Constituição).

3ª A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido nº 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse nº 2 do artigo 4º é válido.

A Fazenda Pública contra-alegou, concluindo do seguinte modo:

1ª - As decisões proferidas pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância apenas são recorríveis se o valor da causa ultrapassar um quarto da alçada dos Tribunais Judiciais de 1ª Instância;

2ª - O valor atendível para efeitos de recurso, não é o indicado pelas partes, mas sim aquele que resulta do valor efectivo da causa, determinado pela utilidade potencial do processo, no caso o valor da anulação parcial.

3ª - O douto despacho que admitiu o recurso, ofendeu o citado nº 4 do artº 280º do CPPT.

4ª - A decisão que admitiu o recurso não vincula esse Tribunal.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 15 de Março de 2000 a Impugnante procedeu ao pagamento de contribuições para a Segurança Social no montante de 1.003.226\$00, referente ao mês de Fevereiro de 2000, aplicando a taxa de 34,75% (taxa social única) – documento de fls. 17.

2. A Impugnação foi deduzida em 12-05-2000, sem ter sido precedida de reclamação graciosa. - fls. 2.

3 - São duas as questões a conhecer no presente recurso, a saber: a questão suscitada pela recorrida FP e que se prende com a recorribilidade da sentença, com base no valor atendível para efeitos de recurso e qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da ora recorrente.

Sobre estas questões se debruçou já esta Secção do STA no Acórdão de 16/6/04, in rec. nº 297/04, cujas conclusões são idênticas às do presente recurso e que vamos aqui transcrever, não só por que concordámos com a sua fundamentação, mas também porque importa obter uma interpretação a aplicação uniforme do direito (cfr. artº 8º, nº 3 do CC).

Diz-se, então, neste último aresto e quanto à primeira questão, que “defende a Fazenda Pública que, sendo o âmbito da impugnação circunscrito à parte da liquidação que excede a taxa pretendida pela recorrente - de 32,5% ou 29%, contra os 34,75% aplicados -, o valor atendível para efeitos de recurso não é o indicado pelas partes, que corresponde ao do total liquidado, mas tão só o da utilidade que a impugnante pode

retirar do processo, ou seja, o da anulação parcial da liquidação, limitado à diferença entre a taxa atendida e aquela que a recorrente entende aplicável – no limite,” 828,05 euros.

Mas sem razão.

“Desde logo, porque, contra o entendimento da recorrida, a impugnante não pede a anulação parcial da liquidação, antes a quer ver desaparecer na sua totalidade, como formula nos artigos 58º e 59º da petição inicial.

Como assim, a utilidade visada pelas impugnante, a que se refere a recorrida, e atingível pela recorrente em caso de sucesso absoluto da impugnação deduzida, tem um valor igual ao da liquidação, ou seja, o equivalente, hoje, em euros”, a 1.003.226\$00.

“Pouco importa saber se os fundamentos deduzidos são ou não capazes de conduzir a um sucesso com tal amplitude: isso é questão que integra o fundo da causa, mas não tem a ver com a “utilidade económica do pedido”, da qual o artigo 305º, nºs 2 e 3, do Código de Processo Civil, faz depender “a relação da causa com a alçada do tribunal”.

Ora, o valor de 5.004,07 euros “é bem superior a ¼ da alçada dos tribunais tributários de 1ª instância – 935,25 –, aliás, de acordo com as contas elaboradas e as afirmações produzidas pela própria recorrida.

Por outro lado, nos termos do artigo 315º nº 3 do Código de Processo Civil, “o valor da causa considera-se definitivamente fixado logo que seja proferida sentença”.

Esse valor é, em regra, aquele em que as partes tiverem acordado, expressa ou tacitamente. E, no nosso caso, houve acordo tácito, já que a impugnante atribui à causa” o valor de 1.003.226\$00, “e a Fazenda Pública não o impugnou, na oportunidade que lhe é conferida pelo artigo 314º nº 1 do mesmo diploma legal, o que acarreta o resultado do nº 4 do artigo: “a falta de impugnação por parte do réu significa que aceita o valor atribuído à causa pelo autor”.

Nem o Mmº Juiz usou do poder que lhe atribui o nº 1 do citado artigo 315º, revelando assim, implicitamente, não entender “que o acordo está em flagrante oposição com a realidade”.

Deste modo, a Fazenda Pública, ao levantar, só agora, a questão, fá-lo inoportunamente, pois, para alcançar o efeito almejado – evitar um recurso jurisdicional, em seu entender, inadmissível – haveria de ter impugnado o valor dado à causa pela impugnante, na contestação, de acordo com aquele artigo 314º nº 1.

Improcede, pelo exposto, a questão suscitada pela recorrida Fazenda Pública”.

4 – Sobre a segunda das referidas questões, diz-se no citado aresto que a censura feita à sentença recorrida diz apenas respeito ao julgamento feito sobre o vício de violação de lei imputado ao acto de liquidação.

E a propósito refere que “tal vício radica nas alegadas ilegalidade e inconstitucionalidade do nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, introduzido pelo decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, por violação do artigo 5º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e 115º nº 5 da Constituição (actualmente, 112º nº 6).

Conforme se afirma na sentença recorrida, “defende a impugnante que a alteração do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86 dada pelo Decreto Regulamentar nº 9/98, de 3 de Março, viola o nº 2 do artigo 5º do Decreto Lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, face à definição restritiva do conceito de exploração agrícola”. E que o decreto regulamentar de 1998 modificou o falado decreto-lei, atentando contra o artigo 112º nº 6 da Constituição (ao tempo 115º nº 5).

Ora, a questão que está em causa na presente impugnação judicial é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da impugnante, ora recorrente. A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75%, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador. Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

...O decreto-lei nº 81/85, de 28 de Março (mais tarde referido no decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e por ele não revogado), pretendeu “definir o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária”, tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo “Diário da República”.

Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial da segurança social “das pessoas que trabalham em actividades agrícolas”, alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas “a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos”. Quanto aos “trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele “regime geral” são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular” (do preâmbulo do diploma). Assim é que o artigo 3º, conjugado com o artigo 2º nº 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral “os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola”; os “que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas”; os “que exerçam profissão comum a outras actividades económicas”; os “que prestam serviços às empresas” “que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial”; e os “que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes”.

Abrangidos pelo “regime especial de segurança social das actividades agrícolas” ficaram, nos termos do artigo 8º do diploma, “os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral”; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo, pode notar-se que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas - para além do que consta do já transcrito artigo 3º -, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e pecuária, bem como “as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial”.

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o nº 19/85.

...Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a acreditar na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei nº 81/85 se afirmava de “natureza residual”, e no respectivo artigo 2º nº 2 se dizia ser de “natureza transitória”, incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a “sectores economicamente mais débeis” “uma brusca subida dos encargos sociais”, contrapartida necessária da “elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito”, o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitoriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%), e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5º fixa o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a “trabalhadores que exerçam actividades agrícolas”, ou a “trabalhadores agrícolas”, encontrando-se, no artigo 6º, referência “aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas”. As respectivas entidades empregadoras são designadas por “entidades patronais” tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei nº 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma “será objecto de regulamentação por decreto regulamentar”.

...Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o nº 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à de lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa – ao tempo artigo 202º – permite ao Governo, no exercício da função administrativa, “fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis”. Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, ma não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de “regime geral” e “regime especial”, “regime geral dos trabalhadores por conta de outrem”, e de “trabalhadores por conta de outrem”.

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

...Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava “alguns pontos de dúvida que importa clarificar”, um deles respeitante “ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola”. E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de “explorações agrícolas para efeito deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresa”.

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que “no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram” aquelas empresas, assim se “ultrapassando o âmbito do sector primário

da produção agrícola”. Sector primário que, recorde-se, è o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam – designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores – que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concernente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

...Defende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86. Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da “natureza e dimensão da exploração agrícola” em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confirmar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com a subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código do Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º nº 2 da Constituição.

...Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida..

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei nº 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida

vide a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6º do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/88 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei nº 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável, ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles – os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas – só para efeitos do diploma, claro...

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do Diário da República, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Ao definir, restritivamente, o conceito de “explorações agrícolas”, introduziu uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação.

Conforme se viu, o decreto-lei nº 401/86, de acordo com o seu artigo 1º, ocupa-se “das pessoas que trabalham em actividades agrícolas”, que o artigo 2º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo “as empresas, e respectivos trabalhadores,

que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial”. Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e o destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar nº 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. A contrario, dir-se-à, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei nº 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacialidade ou secundaridade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar as taxas contributivas transitoriamente inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma.

Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar nº 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um nº 2 ao artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5º e 6º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado”.

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, Acórdãos desta Secção do STA de 13/10/04, in recs. n.ºs 311/04 e 332/04; de 15/12/04, in rec. n.º 313/04 e de 16/2/05, in rec. n.º 1.288/04.

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e, julgando-se procedente a impugnação, anular a liquidação impugnada, por ilegal, ao aplicar taxas superiores às previstas nos art.ºs 5.º e 6.º do Decreto-lei n.º 401/86 de 2/12.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Março de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

### Acórdão de 16 de Março de 2005.

#### Assunto:

*Vícios do acto tributário. Excesso de pronúncia. Ataque no recurso apenas a um dos vícios em que assentou a decisão. Caso julgado.*

#### Sumário:

*I — Não ocorre nulidade de excesso de pronúncia se o Tribunal Central Administrativo alterar a matéria de facto fixada pela 1.ª instância, se do processo constam todos os elementos de prova que serviram de base à decisão sobre os pontos da matéria de facto em causa — artigo 712.º, n.º 1, do CPC.*

*II — Sendo proferida decisão no sentido do provimento do recurso com base na procedência de dois vícios do acto tributário e questionando-se no recurso apenas um deles, sempre o não atacado se mantém na ordem jurídica por virtude do caso julgado.*

Processo n.º 920/04-30.

Recorrente: M. S. C. — Sociedade de Equipamentos, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

“M.S.C. – Sociedade de Equipamentos, S.A.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra a liquidação de IVA e juros compensatórios relativos ao ano de 1994.

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

Não se conformando com a decisão recorreu a Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo que concedeu provimento ao recurso, revogou a decisão recorrida e julgou improcedente a impugnação.

Deste acórdão veio então a impugnante recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1) O douto acórdão recorrido enferma de nulidade por excesso de pronúncia (art.º 668.º n.º 1 al. d) do C.P.C.) por ter conhecido de questão que não podia conhecer, pois alterou o quadro probatório, sem que a recorrente FP tenha impugnado a douda sentença recorrida sobre a matéria de facto especificando obrigatoriamente quais os pontos concretos que considerou incorrectamente julgados e quais os concretos meios probatórios, constantes do processo ou de registo nele realizado que impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados diversa da recorrida, conforme dispõe o art.º 690º-A do CPC;

2) Face a tal circunstancialismo, o recurso deveria pura e simplesmente ter sido rejeitado e não apreciado como o foi;

3) Como da petição inicial se colhe, a ora recorrente impugnou os actos tributários em causa, imputando-lhes quer o vício de violação de lei por inexistência dos factos tributários pressupostos — artigo 9º e seguintes — quer o vício de forma por insuficiência de fundamentação — artigo 39º e seguintes;

4) O M.º Juiz da 1ª instância anulou os actos tributários impugnados quer pela ocorrência do vício de forma por falta de fundamentação quer pela existência de erro nos pressupostos de facto;

5) A recorrente FP, como se pode vislumbrar pelas conclusões do seu recurso para o Venerando Tribunal Central Administrativo, não atacou o fundamento de anulação dos actos, da falta ou insuficiência da fundamentação - que não é de conhecimento officioso - conformando-se com o mesmo;

6) Não tendo a recorrente atacado no recurso tal fundamento, os efeitos da decisão, nessa parte não atacada, não podiam ser prejudicados pela decisão do recurso jurisdicional, de harmonia com o disposto no art.º 684º, n.º 4 do CPC, pelo que tinha que subsistir a decisão de procedência da impugnação por falta de fundamentação dos actos impugnados;

7) O douto acórdão recorrido ao não decidir pela inutilidade de apreciação das questões colocadas no recurso da FP, tendo em conta que a recorrente não atacou o fundamento de anulação dos actos, da falta ou insuficiência da fundamentação — que não é de conhecimento officioso — conformando-se com o mesmo, violou o disposto no art.º 684, n.º 4 do CPC e o facto de a decisão por força de tal realidade ter transitado em julgado, cometendo, pois, um erro de julgamento em matéria de direito, pois que todas as questões de mérito que tenham sido objecto de julgamento na sentença recorrida e que não sejam abordadas nas conclusões da alegação do recorrente, mostrando-se objectiva e materialmente excluídas dessas conclusões, têm de se considerar definitivamente decididas e arrumadas — Cfr. Ac. do STJ de 18.3.1996, BMJ 255º-391;

8) Erro de julgamento em matéria de direito que igualmente se verifica quando se considera que a questão do pagamento não é susceptível de ser comprovada por prova testemunhal.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por a Fazenda Pública ter ignorado um dos fundamentos do recurso, atacando apenas o outro.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido considerou provados os seguintes factos:

1. A impugnante no decurso do exercício de 1994 apresentou custos com publicidade e propaganda no montante de Esc. 44.544.998\$00 – 23 e ss. dos autos.

2. Entre os documentos que titulavam parte de tal montante encontrava-se a Factura/Recibo n.º 17, emitida em 03.02.1994 pelo Club de Futebol “Os Marialvas” fls. 31 dos autos.

3. Tal Factura Recibo titulava “Publicidade nas camisolas” e o seu montante é de 4.000.000\$00, acrescido de IVA no montante de 640.000\$00.

4. A impugnante considerou como custo do exercício a referida quantia de 4.000.000\$00, tendo deduzido o IVA nesse montante de 640.000\$00 - fls. 27 dos autos.

5. A impugnante ora recorrida, tendo em consideração o emitente da factura, foi notificada em 20.05.1996 para exhibir o comprovativo do pagamento dessa importância ao Club de Futebol “Os Marialvas” — fls. 32 dos autos.

6. Como comprovativo do respectivo pagamento apenas tinha o cheque n.º 35740, emitido em 03.02.94 sobre o BNU, no montante de 1.250.000\$00 e o cheque n.º 41101, emitido em 20.04.94 sobre o mesmo banco, no montante de 640.000\$00 – fls. 33 e 34 dos autos.

7. Pelo que para o pagamento daquela referida quantia de Esc. 4.640.000\$00 apenas tinha o justificativo do pagamento da quantia de 1.890.000\$00.

8. Assim, como não estava comprovada, na íntegra, a realidade de tal operação considerou a Administração Fiscal estar-se em presença de um contrato simulado quanto ao seu valor, não estando os valores em excesso justificados nos termos do corpo do n.º 1, do artigo 23.º, do Código do IRC bem como não haver lugar à dedução integral do IVA resultante de operação simulada, nos termos do n.º 3, do artigo 19.º do Código do IVA.

9. Deste modo, considerou a Administração Fiscal que o valor do contrato, IVA incluído, era no referido montante de apenas 1.890.000\$00.

10. Pelo que foi à ora recorrida liquidado o IVA deduzido em excesso no montante de 379.310\$00 e acrescido à matéria colectável para efeitos de IRC o montante de Esc. 2.370.690\$00.

São de três ordens as questões que a recorrente suscita no recurso: nulidade por excesso de pronúncia, trânsito da sentença na parte não atacada no recurso e erro de julgamento.

Haverá, como defende a recorrente, excesso de pronúncia por parte do Tribunal Central Administrativo por ter alterado o quadro probatório fixado pela primeira instância? Obviamente que não. Nos termos do artigo 712.º n.º1 alínea a) do CPC, a decisão do tribunal de 1.ª instância pode ser alterada pela Relação se no processo constarem todos os elementos de prova que serviram de base à decisão sobre os pontos da matéria de facto em causa. Ora no caso vertente o recurso da Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo questionava os factos dados como provados pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância e os elementos de prova, consubstanciados em documentos, constavam do processo. Assim sendo podia o Tribunal Central Administrativo reapreciar a prova e fixar de modo diverso os factos provados, não consubstanciando tal actuação qualquer excesso de pronúncia, falecendo

por isso razão à recorrente quanto a tal questão. Perante os factos dados com provados e que este Supremo Tribunal Administrativo não pode apreciar, a decisão recorrida apreciou tal factualidade ao decidir que a impugnante não apresentou prova capaz de destruir os factos alegados pela Fazenda Pública, não existindo qualquer erro de julgamento em matéria de direito quando o acórdão refere que a prova do pagamento só poderia ter sido feita através dos documentos da contabilidade, que inexistiam no caso da recorrida, não considerando relevante para o efeito a prova testemunhal apresentada. Trata-se de um juízo probatório que este Tribunal não pode sindicar.

Tal como a recorrente afirma, foi por si invocado na petição inicial que os actos de liquidação sofriam de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto (inexistência de factos tributários) e vício de forma por insuficiência de fundamentação. A sentença recorrida considerou que a Administração, relativamente ao dever de fundamentação, observou o mesmo em termos que se revelam deficitários; quanto ao vício de violação de lei entendeu que o mesmo se verificava por erro nos pressupostos do acto impugnado. Quer isto dizer que a sentença deu razão à ora recorrente quanto aos dois vícios invocados. Compulsando porém as alegações de recurso da Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo constata-se que aquela apenas ataca no recurso a decisão do tribunal recorrido relativa ao vício de violação de lei mas nada diz ou questiona sobre a falta de fundamentação do acto impugnado. Tal vício não foi, como não poderia ser, por não ser de conhecimento officioso, apreciado pelo tribunal recorrido, sendo o âmbito e objecto do recurso jurisdicional delimitado pelas conclusões. Ora se qualquer dos vícios invocados era por si só susceptível de levar à anulação da liquidação e se a decisão sobre um deles ficou inatacada no recurso interposto, sempre ela se manteria na ordem jurídica independentemente da decisão que viesse a tomar-se relativamente ao outro. Assim sendo, tendo sido anulado o acto recorrido por falta de fundamentação e não tendo havido recurso de tal decisão nem sendo a sua apreciação de conhecimento officioso, sempre esta decisão se manterá, atento o disposto no artigo 684.º n.º4 do CPC.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido na medida em que julgou improcedente a impugnação, com a consequente manutenção da sentença.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Março de 2005. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 16 de Março de 2005.

**Assunto:**

*Cumulação de impugnações do acto tributário de liquidação de IVA e IRC. Indeferimento liminar. Artigo 104.º do CPPT.*



**Sumário:**

*Nos termos do disposto no artigo 104.º do CPPT, não é possível cumular-se impugnações dos actos tributários de liquidação de IVA e IRC, uma vez que inexistente identidade da natureza dos tributos.*

Processo n.º 1078/04-30.

Recorrente: Visicarnes I — Comércio e Indústria de Carnes, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Visicarnes I – Comércio e Indústria de Carnes, SA, com sede na Zona Industrial de Santiago, Armazém nº 10, Canta Paíma, Abraveses, Viseu, não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que indeferiu liminarmente a impugnação judicial que deduziu contra os actos de liquidação de IVA e IRC, respeitantes aos anos de 1999, 2000 e 2001 e de 1998 e 2000, respectivamente, dela vem interpor o presente recurso, formulando a seguintes conclusões:

A – A cumulação de pedidos é admissível quando exista a mesma natureza dos tributos.

B – A lei não exige, por isso, que se trate do mesmo tributo, até porque se fosse essa a sua *ratio* tê-lo-ia dito.

C – Existe, por isso, a possibilidade de na mesma acção se deduzir impugnação judicial em relação a dois tributos diferentes, desde que tenham a mesma natureza.

D – No caso dos autos as liquidações de IVA e IRC fundam-se em liquidações adicionais provenientes de um único procedimento administrativo.

E – Não é possível separar a liquidação de IVA da de IRC, uma não existiria sem a outra.

F – Quanto à natureza das liquidações dos descritos impostos, ela é a mesma, eles são indissociáveis.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O objecto do presente recurso consiste em saber se é possível impugnar, num só processo, actos de liquidação de IVA e IRC.

Antes do mais, importa referir que os presentes autos foram instaurados em 21/5/03, pelo que a solução da questão assim colocada se há-de encontrar à luz do disposto no art.º 104º do CPPT, aqui aplicável (cfr. art.º 12º da Lei nº 15/01 de 5/6).

Ora, dispõe este artigo que “na impugnação judicial podem, nos termos legais, cumular-se pedidos e coligar-se autores em casos de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão”.

“Esta possibilidade de cumulação... justifica-se pela economia de meios que proporciona e por contribuir para a uniformidade de decisões.

Este art. 104.º, assim, é uma norma especial para o processo de impugnação judicial, que afasta a possibilidade de aplicação subsidiária da regra do art. 38.º da LPTA, segundo a qual é viável a cumulação de

impugnação de actos que estejam entre si numa relação de dependência e de conexão.

No processo de impugnação judicial, esta cumulação de pedidos relativa a mais que um acto, só pode suceder quando estes se reportem a um mesmo tributo, sejam idênticos os fundamentos de facto e de direito e seja o mesmo o tribunal competente para a decisão.

Será o caso, por exemplo, de um sujeito passivo que se julga com direito a isenção de Contribuição Autárquica relativamente a um mesmo prédio de que é proprietário pretender impugnar, com esse fundamento, vários actos de liquidação deste tributo, relativos a vários anos. A natureza do tributo liquidado em todos os actos é a mesma e são idênticas a situação de facto e a questão jurídica a apreciar.

Situações que estariam abrangidas por aquela norma do art. 38.º, n.º 1, da LPTA e não se enquadram na previsão deste artigo serão aquelas em que há uma mesma materialidade que é subjacente à liquidação de tributos distintos.

Será, por exemplo, o caso de uma liquidação adicional de IVA, baseada numa correcção à matéria tributável fundamentada em correcção de escrita e uma liquidação adicional de IRC fundada na mesma correcção. Existiria uma conexão entre as duas liquidações, por serem os mesmos os factos que estão na origem a ambas as liquidações, pelo que a cumulação de pedidos de anulação seria viável à face daquela regra do n.º 1 do art. 38.º da L.P.T.ª. Mas, não será possível a cumulação de impugnações judiciais dos referidos actos por serem diferentes os tributos” (Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., págs. 469 e 470).

Sendo assim e face ao exposto, não podemos deixar de considerar como correcta a interpretação que o Tribunal recorrido fez do prérito art.º 104º, pelo que outra não podia ser a decisão que não fosse a de indeferimento liminar, por cumulação ilegal de pedidos, o que obsta à apreciação do seu mérito, sendo certo que daqui não resulta qualquer prejuízo para a impugnante, uma vez que “em caso de ilegal cumulação ou coligação, os impugnantes têm a faculdade de deduzir novas impugnações, no prazo de um mês, a contar do trânsito em julgado da decisão, considerando-se as respectivas petições apresentadas na data de entrada da primeira” (Jorge Sousa, ob. cit., pág. 470).

No mesmo sentido, pode ver-se, entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 13/3/02, in rec. nº 26.752; de 26/3/03, in rec. nº 131/03; de 10/3/04, in rec. nº 1.911/03 e de 16/2/05, in rec. nº 996/04.

3 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e confirmar a decisão recorrida.

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

Lisboa, 16 de Março de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

**Acórdão de 16 de Março de 2005.****Assunto:**

*Apoio judiciário. Interrupção do prazo.*

**Sumário:**

- I — *Referindo-se a alínea c) do artigo 15.º da Lei n.º 30-E/2000, de 20 de Dezembro, em alternativa, a «nomeação e pagamento de honorários de patrono» e a «pagamento de honorários do patrono escolhido pelo requerente», torna-se necessário em ambos os casos que a Ordem dos Advogados proceda à nomeação do patrono que será no primeiro caso por ela indicado e no segundo será o patrono escolhido pelo requerente.*
- II — *Prescrevendo o artigo 25.º, n.ºs 4 e 5 daquela lei a interrupção do prazo em curso para a nomeação de patrono, tal interrupção é aplicável a qualquer das situações mencionadas.*

Processo n.º 1097/04-30.

Recorrente: José Carlos Sousa Alves Salazar e outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

José Carlos de Sousa Alves Salazar e mulher deduziram no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto impugnação contra o despacho de reversão proferido na execução fiscal instaurada contra “Costa & Salazar, Indústria da Confeccções, Lda” por dívidas de IVA de 1996.

Por sentença do Mº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto foi julgada procedente a excepção de erro na forma processual, anulado todo o processado e absolvida a Fazenda Pública da instância.

Inconformado com tal decisão recorreram os impugnantes para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação e convalidação da impugnação em oposição à execução, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. Os recorrentes, em 11 de Janeiro de 2001, foram citados nos termos do artigo 246º do CPT, do despacho do Chefe da Repartição de Finanças de Matosinhos, do despacho que ordenou a reversão contra os recorrentes.

2. Em 25 de Janeiro, os recorrentes requereram o benefício do apoio judiciário, nas modalidades do pagamento a patrono escolhido e dispensa de pagamento dos demais encargos com o processo, interrompendo-se nessa data o prazo que estava em curso, nos termos do artigo 25º, nº 4 e 5 da LAJ

2. Por decisão da Ordem dos Advogados de 30.04.2001 e 8.05.2001, foi nomeado patrono aos recorrentes o patrono escolhido.

3. Com a notificação dessa decisão de nomeação de patrono da Ordem dos Advogados foi feita a expressa advertência de que com ela se reinicia o prazo judicial interrompido, nos termos do artigo 33º, nº 1, com referência ao artigo 25º, nº 4 e 5 da LAJ

4. Os recorrentes apresentaram o seu requerimento inicial, de impugnação, no dia 10 de Abril de 2001, ou seja, por obvio, antes de decorrer o prazo de 90 dias para a impugnação ou o prazo de 30 dias para deduzir a oposição à execução.

5. O pedido do apoio judiciário requerido na modalidade do pagamento de honorários a patrono escolhido pelo interessado, constitui

uma forma de nomeação oficiosa de patrono, competindo à Ordem dos Advogados a efectiva nomeação do patrono escolhido e a posterior comunicação a este e ao beneficiário do apoio judiciário, só voltando a correr o prazo interrompido com o requerimento do apoio, a partir dessa comunicação, nos termos do artigo 33º, com referencia ao artigo 25º, nº 4 e 5, da LAJ.

7. Compete à Ordem dos Advogados proceder à nomeação do patrono ou à confirmação da escolha feita pelos interessados e aceite pelo escolhido, depois de verificar, no caso da indicação de patrono, se não ocorrem indícios de abuso nessa indicação, nos termos do preceituado no artigo 51º da LAJ.

6. Constitui dever do Advogado para com a comunidade “colaborar no acesso ao direito e aceitar nomeações fixadas na lei e pela Ordem dos Advogados, pelo que não se poderá prescindir da atribuição da competência à Ordem dos Advogados, como forma de sindicância sobre a regularidade dessa representação, e de controlo da actividade do Advogado no exercício do patrocínio, representando outro entendimento uma demissão da Ordem dos Advogados das delegação de competências que outro entendimento que lhe foram conferidos pelo Estado.

9. A interpretação que foi dada pela douta sentença recorrida às normas aplicáveis ao regime do apoio judiciário, contende com o direito constitucional do acesso ao direito e do correlativo dever, também constitucional, de o Advogado o assegurar, nos termos e nas condições fixadas na lei e pela Ordem dos Advogados, interpretação essa que é inconstitucional, por estar em desconformidade à Constituição da Republica Portuguesa, por violação do disposto no artigo 20º da CRP

10. A douta decisão recorrida ao decidir como decidiu interpretou mal o disposto nos artigos 3º, 15º, 18º, nº 1, c) e nº 2, 27º, nº 1 e nº 2, 50º e 51º da Lei 30-E/2000, de 20 de Dezembro, e violou o disposto nos artigos 25º, nº 4 e 5 e 33º da citada lei, bem como violou o disposto no artigo 78º, alínea c) do DL 84/84, de 16 de Março, com a redacção da Lei 80/2001, de 20 de Julho e o artigo 20º da Constituição da República Portuguesa.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por o artigo 15º al. c) da Lei 30-E/2000 distinguir entre patrono nomeado e patrono escolhido e o artigo 25º nº 4 se referir apenas ao patrono a nomear.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1-Em 29.09.1998 foi instaurado o processo de execução fiscal nº. 3514-98/102198.2, por dívidas de I.V.A. relativas ao ano de 1996, da firma Costa & Salazar, Indústria de Confeccções, Lda., conforme informação constante de fls. 20, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

2- Em 20.01.03, por despacho do Chefe de Finanças do 2º Serviço de Finanças de Matosinhos, foi ordenada a reversão contra José Carlos de Sousa Salazar e Maria de Fátima da Silva Fernandes da Costa Salazar, aqui impugnantes; (Cfr. doc. referido em 1).

3- Em 11 de Janeiro de 2001, os impugnantes foram citados nos termos do artigo 246º do Código de Processo Tributário, conforme articulado a fls. 34 e seguintes e documento de fls. 2 do p.a. apenso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

4- Em 25 de Janeiro de 2001, com vista à instauração da presente impugnação (processo de execução fiscal n.º 3514-98/102198.2), foi requerido pelos impugnantes o benefício de apoio judiciário nas modalidades de pagamento de honorários a patrono escolhido e dispensa de pagamento, total e parcial, dos demais encargos do processo, conforme documento de fls. 17 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

5- A presente impugnação foi deduzida no dia 10 de Abril de 2001, conforme carimbo apostado na petição inicial, cujo teor se dá por integralmente reproduzida;

6- Em 18 de Janeiro de 2002, os impugnantes, por intermédio do articulado a fls. 34 e seguintes, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, vieram requerer a convalidação da presente impugnação em oposição à execução fiscal, alegando, para tal, os argumentos que a seguir se sintetizam:

1) Estão cumpridos os requisitos constantes dos artigos 203.º a 207.º do C.P.P.T para a efectivação da convalidação;

2) O requerimento deu entrada dentro do prazo de 30 dias contados da citação.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

A sentença recorrida considerou haver erro na forma de processo relativamente à impugnação, sendo porém susceptível de ser convalidada em oposição se reunisse os requisitos desta, considerando porém não ser a mesma possível por intempetividade porquanto a oposição deve ser deduzida em 30 dias, os impugnantes foram citados em 11 de Janeiro de 2001 e a impugnação deduzida em 10 de Abril de 2001, entendendo também que o pedido de apoio judiciário não interrompera o prazo.

Sendo os presentes autos idênticos ao recurso 1155/04 julgado por este Supremo Tribunal Administrativo em 23 de Fevereiro de 2004, em que são os mesmos os recorrentes e iguais as alegações de recurso, passamos a transcrever o que se escreveu naquele acórdão que é igualmente válido para a decisão do presente recurso.

*“Nas conclusões das alegações sustentam os recorrentes, em síntese, que, em 11 de Janeiro de 2001, foram citados do despacho que ordenou a reversão contra os recorrentes, que em 25 de Janeiro requereram o benefício do apoio judiciário, nas modalidades do pagamento a patrono escolhido e dispensa de pagamento dos demais encargos com o processo e que, por isso, nesta data se interrompeu o prazo que estava em curso, nos termos do artigo 25.º n.º 4 e 5 da LAJ pois que, por decisão da Ordem dos Advogados de 30.04.2001 e 8.05.2001, foi nomeado patrono aos recorrentes o patrono escolhido.*

*Que com a notificação dessa decisão de nomeação de patrono da Ordem dos Advogados foi feita a expressa advertência de que com ela se reinicia o prazo judicial interrompido, nos termos do artigo 33.º, n.º 1, com referência ao artigo 25.º n.º 4 e 5 da LAJ e que os recorrentes apresentaram o seu requerimento inicial, de impugnação, no dia 10 de Abril de 2001, antes de decorrer o prazo de 90 dias para a impugnação ou o prazo de 30 dias para deduzir a oposição à execução.*

*Acrescentam que a interpretação que foi dada pela sentença recorrida às normas aplicáveis ao regime do apoio judiciário, contende com o direito constitucional do acesso ao direito e do correlativo dever, também constitucional, de o advogado o assegurar, nos termos e nas condições fixadas na lei e pela Ordem dos Advogados, interpretação essa que*

*é inconstitucional, por estar em desconformidade à Constituição da República Portuguesa, por violação do disposto no seu artigo 20.º.*

*Segundo a decisão recorrida, nos termos do artigo 203.º do CPPT, a oposição à execução fiscal devia ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação a qual ocorreu em 11 de Janeiro de 2001 pelo que a sua instauração em 10-04-2001 foi intempestiva o que acarretava a impossibilidade da referida convalidação.*

*Segundo a mesma decisão, ao contrário do que é alegado pelos impugnantes, com a apresentação do requerimento para concessão do benefício de apoio judiciário, nas modalidades de pagamento de honorários a patrono escolhido e dispensa de pagamento dos demais encargos do processo, não se interrompe o prazo para a prática da dedução tempestiva da oposição à execução fiscal.*

*A sentença recorrida cita no mesmo sentido o Ac. da Relação do Porto de 16-01-2003 no Proc. 0232714 ([www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).*

*E tal interpretação veio a ser apreciada pelo Tribunal Constitucional o qual se pronunciou pela sua conformidade com a CRP (Ac. n.º 467/2004, DR IIª S, n.º 190, de 13-08-2004, p. 12.208 e seguintes).*

*É certo que o artigo 25.º 4 da Lei n.º 30-E/00, de 20 de Dezembro (Lei do Apoio Judiciário) apenas prevê a interrupção do prazo processual em curso, com a junção aos autos do documento comprovativo da apresentação do pedido de apoio, quando o pedido é apresentado na pendência de acção e o requerente pretenda a nomeação de patrono.*

*Parece que se o requerente já escolheu um patrono careceria de fundamento a interrupção do prazo para a prática do acto processual.*

*Tal escolha poderia entender-se como definitiva e o requerente pagaria ou não os seus honorários consoante o pedido fosse indeferido ou deferido.*

*Tal entendimento parte do pressuposto que os dois segmentos da alínea c) do artigo 15.º da Lei n.º 30-E/2000, consagram duas modalidades distintas de apoio judiciário e que consistiriam na “nomeação e pagamento de honorários de patrono” “ou, em alternativa”, no “pagamento de honorários do patrono escolhido pelo requerente”.*

*Contudo pode entender-se que, quer na primeira daquelas situações, quer nesta, necessário se torna a intervenção da Ordem dos advogados no primeiro caso para nomear patrono escolhendo um qualquer dos seus membros e no segundo caso para nomear o escolhido pelo requerente do apoio judiciário.*

*É este o sentido da anotação de Salvador da Costa em Apoio Judiciário, 3ª edição, p. 63 e 64, quando escreve o seguinte:*

*“4. Prevê à alínea c) deste artigo sobre o apoio judiciário na modalidade de patrocínio judiciário, e estatui que ele pode abranger a nomeação e pagamento de honorários do patrono ou, em alternativa, o pagamento dos honorários do patrono escolhido pelo requerente.*

...

*A modalidade de apoio judiciário na vertente de patrocínio judiciário abrange a nomeação de patrono, advogado, advogado estagiário e solicitador e o pagamento dos concernentes honorários e despesas que houver conexas com o serviço de patrocínio.*

*O pedido de apoio judiciário na modalidade de patrocínio judiciário é susceptível de abranger, e será a regra, a nomeação de patrono e o pagamento dos respectivos honorários.*

Basta formular o pedido de apoio judiciário na modalidade de nomeação de patrono, certo que esse pedido implica o pedido de pagamento dos respectivos honorários por parte do Cofre Geral dos Tribunais.

Admite, porém, a lei, em alternativa, que o requerente do apoio judiciário solicite o pagamento dos honorários do advogado, advogado estagiário da sua escolha.

A última parte deste normativo suscita alguma dificuldade de interpretação. Com efeito, o seu elemento literal, em leitura fora do respectivo contexto, é porventura susceptível de permitir o entendimento de que os utentes do serviço de patrocínio judiciário oficioso que contrataram livremente advogado, advogado estagiário ou solicitador para os patrocinar têm direito, por virtude da sua situação de insuficiência económica, a requerer e a obter, à custa do Estado, o pagamento dos correspondentes honorários.

Dir-se-á, porventura, *prima facie*, com efeito, que o apoio judiciário na modalidade de patrocínio judiciário é susceptível de abranger o pagamento dos honorários do patrono que o requerente haja constituído, mas não é assim.

O elemento lógico de interpretação não confirma, porém, o referido entendimento interpretativo.

O elemento sistemático de interpretação que do conjunto das normas integrantes do sistema do acesso ao direito e aos tribunais se extrai e a história e o fim da lei impõem é a conclusão de que o patrono, podendo embora ser indicado pelo requerente do apoio judiciário, não prescinde da sua nomeação no quadro do sistema, que pode ou não aceitar a indicação pelo utente e de que os serviços dos causídicos a pagar pelo Estado no âmbito do apoio judiciário na vertente do patrocínio são apenas os daqueles que foram nomeados nos termos do respectivo procedimento.

É que este normativo está conexionado com aqueloutro que expressa ser atendível a indicação pelo requerente do apoio judiciário de advogado, advogado estagiário ou solicitador, quando estes declarem aceitar a prestação dos serviços requeridos, nos limites das normas regulamentares da Ordem dos Advogados ou da Câmara dos Solicitadores, conforme os casos.

A lei, ao expressar que, em alternativa, o apoio judiciário compreende o pagamento dos honorários do patrono escolhido pelo requerente, está, como é natural, face ao regime do acesso ao direito e aos tribunais, a reportar-se ao causídico indicado pelo requerente e nomeado para o patrocínio no quadro do apoio judiciário pelo órgão profissional forense competente, na sequência da decisão dos serviços de segurança social ...

Não é, por isso, correcto o entendimento de que o pedido de pagamento de honorários de causídicos constituídos livremente pelo requerente do apoio judiciário abrange a actividade posterior à sua concessão”.

Do exposto parece resultar que quer aquela modalidade de apoio judiciário com a nomeação e pagamento de honorários de patrono quer a alternativa do pagamento de honorários do patrono escolhido pelo requerente não dispensam a nomeação a efectuar pela O A.

E foi o que aconteceu na situação concreta dos presentes autos pois que apesar de os recorrentes terem solicitado apoio judiciário na modalidade alternativa” de pagamento de honorários do patrono escolhido pelo requerente o certo é que a Ordem veio a nomear patrono aos ora recorrentes conforme resulta de fls. 35 e 36.

Daí que prevendo os n.º 4 e 5 do artigo 25º a interrupção do prazo em curso para a nomeação de patrono seja a mesma aplicável à situação concreta dos presentes autos pois que tal interrupção ocorre com a junção aos autos do documento comprovativo da apresentação do requerimento com que é promovido o procedimento administrativo.

Assim sendo não é de manter a decisão recorrida a qual se pronunciou pela intempestividade da petição de impugnação e, por isso, julgou inviável a convocação do processo de impugnação em oposição à execução.”.

Face ao exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, a qual deverá ser substituída por outra que não considere inviável a convocação da impugnação em oposição por virtude da considerada intempestividade da impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Março de 2005. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho.

## Acórdão de 16 de Março de 2005.

Processo n.º 1122/04-30.

Recorrente: Armelim de Carvalho e outra.

Recorrido: Caixa Geral de Depósitos.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vêm os presentes recursos jurisdicionais, interpostos por ARMELIM DE CARVALHO E LEOCÁDIA FRANCISCA HIPÓLITO, por um lado, da decisão do TAF de Lisboa, que indeferiu o pedido de apoio judiciário; e, por outro, da sentença proferida pelo mesmo tribunal, que julgou improcedentes os embargos de terceiro por aqueles deduzidos em processo de execução fiscal instaurado no 11º Bairro Fiscal de Lisboa.

Os recorrentes concluíram, nas alegações de recurso do pedido de apoio judiciário, nomeadamente – cfr. conclusão 5ª - que «é público, notório, e do conhecimento oficioso do Tribunal, que os Agravantes estão em situação de insuficiência económica que os impossibilita de custear as despesas do pleito, estando a ser responsabilizados por valores avultadíssimos ao Estado e à Segurança Social, conforme se colhe dos documentos ora anexos sob os n.ºs 1 a 5, que se juntam a título exemplificativo» e que - cfr. conclusão 6ª - «ao omitir as vastíssimas diligências de prova facultadas pelo Dec-Lei n.º 387-B/87, de 29 de Dezembro, o Tribunal “A Quo” cometeu grave erro, e fez uma incorrecta interpretação e aplicação do disposto nos arts. 7º n.º 4, 15º n.º 1, 19º, 23º n.º 1 e 29º, todos do Dec-Lei n.º 387-B/87, de 29 de Dezembro, conjugados com o art. 20º da C.R.P.».

Concluíram, ainda, os recorrentes, nas alegações de recurso da sentença que julgou improcedentes os embargos de terceiro, que – cfr. conclusão 2ª - «os Embargantes pagaram a segunda e última prestação da totalidade do preço a 08/06/90.

3ª - Com a assinatura do Contrato – Promessa e o pagamento integral do preço, a “IMOVOUGA, S.A.” entregou aos Embargantes a chave da Fracção, autorizando-os a arrendar a mesma.

4ª - A “IMOVOUGA, S.A.” prometeu vender tal Fracção aos Embargantes livre de quaisquer ónus e responsabilidades (Cláusula Terceira do Contrato) pelo preço constante da Cláusula Terceira do Contrato, que os Embargantes pagaram integralmente a 21/05/90 e 08/06/90 respectivamente.

5ª - Com o pagamento da segunda e última prestação do Contrato, ocorrida a 08/06/90, a “IMOVOUGA, S.A.”, conforme se colhe da Cláusula Sexta do mesmo, transmitiu aos Embargantes a posse da dita Fracção com a entrega das chaves aos mesmos, que ocuparam de imediato a mesma Fracção (Cláusula Sexta do Contrato).»

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto dos recursos já que, quanto ao primeiro, «a 5ª conclusão das alegações de recurso enuncia facto não contemplado no probatório da sentença, sujeito à formulação de um juízo pelo tribunal, expresso no binómio provado/não provado, independentemente da sua relevância para a decisão da causa: os recorrentes estão a ser responsabilizados por valores avultadíssimos ao Estado e à Segurança Social». Além de contrariar «juízo conclusivo fáctico expresso na fundamentação da sentença sobre a inexistência da situação de insuficiência económica dos recorrentes, impeditiva do pagamento das custas do pleito.»

E, quanto ao segundo, «as 2ª, 3ª 4ª e 5ª conclusões das alegações de recurso sustentam a prova de factos que o tribunal julgou não provados».

Notificados os recorrentes sobre o parecer referido supra, vieram os mesmos pugnar pela procedência dos recursos, por, no seu entender, não estar em causa – no recurso da sentença que julgou improcedentes os ditos embargos – «matéria de facto não provada mas apenas a apreciação de questão de direito, perante factos tidos por provados» e – quanto ao recurso da decisão que indeferiu o pedido de apoio judiciário – entendem «que a matéria a discutir é essencialmente de direito», pelo que, «não se verifica a suscitada incompetência deste Tribunal, em razão da hierarquia, para conhecimento do objecto dos recursos».

Em sede factual, vem apurado que:

- Quanto ao pedido de apoio judiciário:

«Segundo informação de fls. 69, o embargante auferiu no ano de 1998, rendimentos da categoria F no valor de Esc. 240.000\$00.

Mas, no ano de 1999, atesta a informação de fls. 85 que o embargante auferiu uma pensão de Esc. 3.981.790\$00 e a esposa, Esc. 459.200\$00.

Não foram apurados outros rendimentos ou encargos.

Mas, por isso mesmo, porque não foram provados quaisquer outros encargos - nomeadamente através da inquirição de testemunhas -, considera-se que o rendimento auferido pelos embargantes no ano de 1999, não os coloca numa situação de insuficiência económica tal que os impossibilite de suportar as custas judiciais deste pleito. De resto, aquele rendimento é superior ao que integrava a presunção prevista no art. 20º, n.º 1, alínea c) do Decreto-Lei n.º 387-B/87, de 29 de Dezembro, à data em vigor.»

- Quanto aos embargos de terceiro:

«- No 11º Bairro Fiscal de Lisboa foi instaurada execução fiscal contra IMOVOUGA – Sociedade Imobiliária, S.A., por dívidas à Caixa Geral de Depósitos.

- No âmbito da aludida execução foi penhorada, em 16/05/94, pela Repartição de Finanças de Sever do Vouga, a fracção autónoma actualmente designada pela letra “U”, situada no 1º piso do prédio sito na Rua da Igreja, em Sever do Vouga, descrita na Conservatória do Registo Predial da mesma localidade sob o n.º 00034/850809 e inscrita na respectiva matriz predial sob o art. 1.344º “U” da freguesia de Sever do Vouga.

- Por acordo escrito datado de 21/05/90, cuja cópia se encontra a fls. 12 a 14, a executada prometeu vender aos embargantes o prédio penhorado acima referido.

- Por sentença datada de 14/01/00, já transitada em julgado, foi declarado resolvido o contrato promessa e condenada a executada a pagar aos embargantes a quantia de Esc. 21.396.000\$00, sendo-lhes igualmente reconhecido o direito de retenção sobre o prédio até à satisfação do seu crédito.

- Estes embargos foram deduzidos em 26/11/97.

Nada mais se provou com relevo para a boa decisão da causa, nomeadamente todos os demais factos alegados pelos embargantes que se não compaginem com os supra descritos como provados.»

Pelo que há que apreciar a competência deste STA, em razão da hierarquia.

Ora, ele é absolutamente incompetente para o conhecimento dos recursos, já que estes têm por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, e no que ao apoio judiciário diz respeito, os recorrentes, com referência à sua «insuficiência económica», afirmam estar «a ser responsabilizados por valores avultadíssimos ao Estado e à Segurança Social» – cfr. conclusão 5ª -, juntando até prova documental para o efeito.

Sendo que a sindicância, pelo tribunal de revista, do erro na apreciação da prova documental, nos termos do art. 722º, n.º 2 do CPC, no domínio da prova legal, não converte o STA em tribunal de instância: censura-se o «erro» na «apreciação» da prova e na «fixação» dos factos materiais da causa, não se operam tais *itens* primariamente como instância.

Cfr. Alberto dos Reis, CPC Anotado, vol. VI, págs. 28 e segts..

E, quanto aos embargos, as conclusões 2ª a 5ª do recurso, nos termos referidos, apontam factos que não constam da sentença que, no ponto, apenas refere o dito contrato-promessa de compra e venda, para cuja cópia remete, e que a sentença do Tribunal do Círculo Judicial de Aveiro, de 14/01/2000, já transitada em julgado, declarou «resolvido», condenando a executada a pagar aos embargantes a quantia de 21.396.000\$00, reconhecendo-lhes igualmente «o direito de retenção sobre o prédio até à satisfação do seu crédito».

Tal sentença nem sequer é dada como reproduzida em idêntica peça destes autos onde se afirma, até, que «nada mais se provou com relevo para a boa decisão da causa, nomeadamente todos os demais factos alegados pelos embargantes que não se compaginem com os supra descritos como provados».

Certo que a sentença afirma que «a convicção do tribunal foi adquirida a partir da análise crítica da prova documental produzida», nomeadamente tal sentença do Tribunal de Aveiro.

Mas fá-lo em sede de fundamentação de facto, ou seja, nos termos da formação da aludida convicção, não tendo assim recebido, sequer

por remissão, os factos alegados pelos recorrentes, nos termos das ditas conclusões 2ª a 5ª, e efectivamente constantes da mesma peça processual.

Aliás, em rigor e na sua literalidade, a sentença teve, até, tais factos como não provados: «nada mais se provou...».

Ora, a competência deste STA, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos dos tribunais tributários de 1ª instância cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso – art. 32º, n.º 1, al. b) do ETAF (redacção anterior) –, constituindo assim excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do art. 41º, n.º 1, al. a) do mesmo diploma compete conhecer «dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 32º»- cfr. art. 83º, n.º 2 do RGIT.

Assim, tais fundamentos factuais dos recursos importam a incompetência deste STA para deles conhecer, fazendo, antes, radicá-la no dito TCA – Sul.

Termos em que se acorda julgar este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer dos presentes recursos.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça em €99,00 e a procuradoria em 60%.

Lisboa, 16 de Março de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 16 de Março de 2005.

### Assunto:

*Fixação da matéria de facto. Transcrição de documentos.*

### Sumário:

- I — Não consubstancia a fixação dos factos provados e não provados a integração no probatório de fotocópias de documentos sem deles retirar quais os factos relevantes para a decisão.*
- II — Os documentos não são factos mas meios de prova dos factos.*
- III — Ao Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista, não cabe a determinação dos factos provados mas apenas a aplicação aos que o estiverem do direito.*

Processo n.º 1173/04-30.

Recorrente: Tiago Lopes Batista & Filhos, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

“Tiago Lopes Baptista & Filhos, Lda” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra as liquidações adicionais que lhe foram efectuadas relativas a Contribuição Industrial (CI) de 1987 e 1988 e imposto extraordinário sobre os lucros (IESL) de 1987, invocando vício de forma e violação de lei.

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

Inconformada, recorreu a impugnante para o Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso.

Continuando inconformada recorreu então a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1) O tribunal recorrido julgou erradamente a causa que lhe foi apresentada para decisão, por erro de julgamento em matéria de direito;

2) O acto tributário padece de vício de forma por falta de fundamentação, dado que, a fundamentação do acto administrativo através de um juízo conclusivo, de uma expressão vaga e meramente conclusiva, não é verdadeira fundamentação exigida pelo art.º 1º, n.ºs 1 e 2 do DL n.º 256-A/77 de 17 de Junho, pois não esclarece concretamente a sua motivação, correspondendo, por isso, à sua insuficiência o que equivale à falta de fundamentação como determina o n.º 3 do citado art.º 1º do D.L. n.º 256-A/77;

3) Face ao discurso utilizado, o contribuinte não colhe de forma clara, suficiente, expressa e congruente quais os rócios mais aproximados com a actividade da empresa, até porque desconhece, ou melhor, não foram aqueles indicados e identificados em qualquer informação ou relatório e bem assim as razões que permitiram ao Senhor Director Distrital de Finanças concluir como concluiu;

4) Pode mesmo afirmar-se que inexistente qualquer fundamentação, pois factos desconhecidos e não expressamente identificados são juridicamente inexistentes;

5) Mesmo levando em linha de consideração o decidido pelo douto acórdão recorrido, ou seja, que o “ despacho que fixou a matéria colectável está fundamentado pois teve em conta todos os elementos constantes dos relatórios de exame à escrita (inicial e complementar) sendo possível conhecer o itinerário valorativo do autor do acto”, o certo é que tal despacho apropriou-se dos seus fundamentos e estes são contraditórios entre si;

6) Como se escreveu de forma lapidar nos ponto IV e V do Ac. do STA, Secção Contencioso Tributário, Rec. 16237 de 2.5.1996: IV- “Daí que, como é jurisprudência do STA, não preenche a exigência legal de fundamentação o recurso a meras fórmulas tabelares ou passe-partout, como “face aos documentos juntos ao processo administrativo “ ou “apreciado o processo” ou a mera remissão para “os elementos constantes do processo” ou para “os factos indiciados nos processos de averiguações”; V- “Está inquinada de vício de forma por insuficiência de fundamentação que implica anulação, a referida deliberação da comissão distrital de revisão que para justificar o mencionado indeferimento se limita a “ louvar-se em todos os elementos existentes no processo de liquidação”.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O Tribunal Central Administrativo já havia elaborado um acórdão anterior que foi anulado pelo Supremo Tribunal Administrativo por nele se ter estabelecido a matéria de facto que se considerou provada mas nela se não incluir matéria sobre o acto tributário e sua fundamentação, não podendo o Supremo Tribunal Administrativo fazer a aplicação do direito face à deficiência no julgamento da matéria de facto, ordenando por isso a sua ampliação. Face a esta determinação do Supremo Tribunal Administrativo o Tribunal recorrido escreveu no novo acórdão:

“Acrescentam-se ao probatório os seguintes factos:

21) Em 04/11/92 o Sr. Director Distrital de Finanças proferiu o seguinte despacho relativo à fixação do lucro tributável dos anos de 1987 e 1988 da impugnante supra referida:

(O teor do despacho segue sob a forma de fotocópia por o original não oferecer qualidade para ser reproduzido por meios informáticos)”.

Seguem-se depois fotocópias de três folhas com tal despacho dactilografado, duas folhas com a acta nº 17, uma folha com o laudo manuscrito do vogal da FN e mais duas folhas com um intitulado laudo nº2.

Prescreve o artigo 659º do CPC que o juiz deve discriminar os factos que considera provados. Será que o que acabámos de referir é uma discriminação dos factos? O que o acórdão fez foi juntar cópia de documentos. Tal não seria diferente se dissesse que dava como provados os documentos constantes de fls... sem mais. Uma coisa são os factos, outra os documentos que lhes servem de prova. Ora quem tem que apreciar quais os factos provados é quem julga de facto pois, como se sabe, este Supremo só conhece de direito, não podendo por isso seleccionar de todo o conteúdo do documento quais os factos que devem relevar para a solução de direito. Refira-se a este respeito o ac. STJ de 1/2/95 (Bol. 444-446), de cujo sumário se transcrevem alguns pontos com interesse para esta questão:

I - Compete ao Supremo Tribunal de Justiça, enquanto tribunal de revista, aplicar definitivamente o regime jurídico que julgue adequado aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido - artigo 729º nº1;

II - Esses factos materiais devem ser discriminados na fundamentação do acórdão para a seguir se fazer a interpretação e aplicação das normas jurídicas correspondentes;

III - Os documentos não são factos, mas meios de prova de factos e daí que, na especificação, onde só podem ser vazados factos materiais simples, não tenha cabimento a inserção de documentos;

IV - Não fazendo constar da matéria fáctica fixada os factos que se pretende resultarem apurados através da mera referência aos documentos, verifica-se um erro técnico e uma verdadeira lacuna no acervo fáctico a ter em conta na aplicação definitiva do direito;

V - Não é ao Supremo Tribunal que cumpre suprir tal omissão, porque a interpretação de um documento envolve em larga medida matéria de facto que exorbita a competência de um tribunal de revista;

VI - Sem o conhecimento em toda a sua amplitude, da gama de factos em que se alicerçou a decisão das instâncias, não dispõe o Supremo de uma base segura que lhe permita fixar com precisão o regime jurídico adequado.

Fizemos uma transcrição extensa porque a situação a que este acórdão se refere é bastante semelhante à que aqui está em causa. Não constitui

fixação dos factos, como este Supremo tem dito a simples remissão para os documentos, mas também o não pode constituir a sua simples transcrição ou fotocópia, deixando ao Supremo a missão que lhe não cabe de decidir o que releva ou não nos factos que o mesmo contém. Como também refere Jorge de Sousa - CPPT Anotado, nota 7 ao artigo 125º, se o tribunal recorrido não fixou os factos não existem condições para o Supremo Tribunal Administrativo levar a cabo a sua actividade, impondo-se por isso ordenar a ampliação da matéria de facto (neste caso a sua fixação), anulando-se a decisão recorrida. Haverá pois que ordenar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para o efeito.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo, atento o disposto no artigo 729º nº3 do CPC, em anular o acórdão recorrido, devendo os autos voltar ao Tribunal Central Administrativo para aí ser fixada a matéria de facto relevante quanto ao acto tributário e sua fundamentação, o que não foi feito, julgando-se de novo em conformidade com a factualidade fixada.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Março de 2005. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho.

## Acórdão de 16 de Março de 2005.

### Assunto:

*Fundada dúvida. Dever de obediência aos tribunais superiores.*

### Sumário:

*Num processo em que o Supremo Tribunal Administrativo mandou às instâncias repetir o julgamento, com ampliação da matéria de facto, explicitando que deve observar-se «sempre o regime estabelecido pelo artigo 121.º do CPT», não pode o Tribunal Central Administrativo, se a prova produzida deixou dúvidas sobre a existência do facto tributário, julgar que o ónus da prova se não reparte de acordo com a regra daquele artigo, por o caso ser anterior à sua vigência, e rejeitar a respectiva aplicação.*

Processo n.º 1175/04-30.

Recorrente: Armando José Ruivo Alves.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1.1. **ARMANDO JOSÉ RUIVO ALVES**, residente em Matosinhos, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) 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 julgara

improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo aos anos de 1986 a 1989.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

V. Exas., Venerandos Conselheiros, tiveram já oportunidade de apreciar e de se pronunciar sobre este mesmo caso no acórdão datado de 13 de Dezembro de 1995 através do qual foi revogado, e bem, o douto aresto do Tribunal Tributário de 2.ª Instância mandando baixar os autos ao tribunal tributário de primeira instância com o propósito único de ampliar a matéria de facto – se possível pelos mesmos Juízes – para que, observando-se sempre o regime estabelecido no artigo 121.º do CPT, se aferisse se as serigrafias entregues à galeria pelo impugnante eram iguais entre si.

2.

Com efeito, não sendo crível que alguém colecione serigrafias iguais, era lícito pensar que a sua aquisição visava a posterior revenda com lucro, condição *sine qua non* para a tributação segundo o Tribunal Tributário de 2.ª Instância.

3.

Sucede que a sentença que se seguiu à baixa dos autos – e agora absolutamente confirmada no douto acórdão recorrido – não cumpriu o que nestes autos foi decidido quer por esse Supremo Tribunal Administrativo quer pelo então Tribunal Tributário de 2.ª Instância e lavrou num grave erro de avaliação da prova à luz do mais que caduco princípio *in dubio pro fisco*.

4.

O que havia sido ordenado ao M.º Juiz de primeira instância era que alargasse a matéria de facto para se saber se as obras de arte – serigrafias – a que respeitam os autos eram ou não idênticas, e que julgasse posteriormente essas provas, em caso de dúvida sobre os factos visados, sempre em estrita obediência ao que se dispõe no artigo 121.º do CPT, ou seja à luz de um princípio de *in dubio contra fiscum*.

5.

Ora, na sentença de primeira instância reproduzida no acórdão ora recorrido acabou por ser considerado provado que as obras eram distintas entre si, como não podia deixar de ser.

6.

Porém, em total desrespeito pelo que havia sido já decidido e em total desrespeito pelo caso julgado, o M.º Juiz de primeira instância – que obviamente não era já o mesmo que ouviu a prova pela primeira vez – voltou a apreciar livremente e à luz do princípio *in dubio pro fisco* toda a prova – inclusivamente a que havia sido já produzida testemunhalmente e devidamente julgada – manifestando sobre a mesma um julgamento diverso daquele que fora anteriormente feito, e, o que é mais grave, não aplicando a regra de apreciação e repartição do ónus da prova conforme fora definido pelo STA.

7.

Essa opção ilegal levou a que se tenha desaproveitado o julgamento inicial das provas que havia sido validamente feito ainda em 1991, que nunca fora posto em causa pelas instâncias superiores, o que viola o disposto nos artigos 712.º n.º 4 e 718.º n.º 2 do CPC, sendo que ao absorver pura e simplesmente a sentença de primeira instância o acórdão recorrido viola também as referidas disposições legais.

8.

Se o M.º Juiz de primeira instância tinha a pretensão – como se viu ilegal – de reapreciar toda a prova, devia, no mínimo, ter voltado a ouvir as testemunhas por forma a esclarecer o que tivesse por conveniente, como lhe impunha o seu poder/dever inquisitório.

9.

A sentença de primeira instância, bem como o douto acórdão recorrido violaram ainda o disposto no artigo 2.º n.º 1 do Decreto-lei n.º 154/91, de 23 de Abril ao decidir não aplicar o artigo 121.º do Código de Processo Tributário relativamente aos factos que não considerou provados nos autos, aliás, contrariamente ao que havia sido decidido pelo STA no seu acórdão de fls. 212 e ss.

10.

Sem prejuízo do referido, os vícios apontados – violação do artigo 712.º n.º 4 e do 718.º n.º 2 do CPC cfr. conclusão p) das alegações de recurso e a violação do disposto no artigo 2.º n.º 1 do Decreto-lei n.º 154/91, de 23 de Abril por se ter decidido não aplicar o artigo 121.º do Código de Processo Tributário cfr. conclusão q) - foram anteriormente invocados nas alegações de recurso apresentadas perante o Tribunal Central Administrativo sem que o douto acórdão recorrido se tenha sequer pronunciado sobre eles, o que implica nulidade do acórdão recorrido.

11.

Importa ainda referir que mesmo não tivesse que aplicar o disposto no artigo 121.º do CPT, ou seja, mesmo que se entenda que o regime aplicável ao caso sub judice é o do Código de Processo das contribuições e Impostos (CPCI) e o seu artigo 97.º, é falso que, como dá a entender o douto acórdão recorrido, tal regime consagrasse o princípio *in dubio pro fisco*.

12.

Na verdade ainda antes de cessar a vigência do CPCI a jurisprudência deste mesmo Supremo Tribunal, e muito bem, veio interpretar o CPCI em claro afastamento de tal princípio sendo disso exemplo o Ac. da 2.ª Secção do STA de 16.01.80 proferido âmbito do recurso n.º 1465 (caso Maria Fernandes Adães Sampaio de Sousa Marques, publicado em *apêndice ao Diário da república*, de 31 de Outubro de 1984).

13.

Como se diz nesse mesmo acórdão – proferido à luz ainda do CPCI – e que nega o princípio do *in dubio pro fisco*,...“confirma-se deste modo o



ideário da actual legislação fiscal que repudia o fisco voraz... “A posição pro fisco é, pois, contrária à nova concepção do Estado de Direito”.

14.

O Fisco, para liquidar imposto, estava pois obrigado a demonstrar, com base em factos, e não com base em presunções ou ilações, que o impugnante adquiriu obras para revender com lucro, e que o fez com carácter de habitualidade.

15.

O Fisco não fez tal prova. Pelo contrário, a prova produzida nos autos não permite sequer indiciar que o Recorrente contribuinte tenha agido como pretende o Fisco até porque não faz sentido que o mesmo, sendo sócio de uma galeria de arte precisamente com o fim de comercializar obras de arte, resolvesse dedicar-se também ele a título individual a uma actividade comercial de compra de obras de arte para revenda que já exercia indirectamente já que era sócio da galeria... é kalfiano.

16.

E mesmo que se queira admitir em tese essa possibilidade, não é razoável pretender que o mesmo a exerceria comprando quadros para os revender com lucro à galeria de que é sócio.

17.

Mais na sentença de fls 47 – a tal que foi invalidada pela suspeita que se provou infundada de que haveria serigrafias iguais – ficou provado expressamente que “**O impugnante nunca adquire as suas obras, qualquer que seja a forma de que se revista essa aquisição, com a intenção de mais tarde as revender e realizar mais valias**”.

18.

Assim, se mesmo perante tudo o que foi dito e provado, e de tudo quanto se passou no processo, foi suscitada a questão de saber se os quadros vendidos à galeria de que era sócio eram da sua colecção para responder à mesma com regras caducas de repartição de ónus da prova, o douto acórdão recorrido devia, ao menos, e a bem da verdade material, ter ordenado a ampliação da matéria de facto tal para apurar se os quadros eram ou não da colecção, como acontecera já antes para efeito de se saber se serigrafias eram diferentes ou não.

19.

Ora, não será difícil provar que as serigrafias – aliás diferentes, como se provou – pertenciam à colecção.

20.

Era o que se impunha à luz a boa fé, da justiça e do poder/dever de apuramento da verdade material até porque nunca foi alguma vez posto em questão que os quadros não pertencessem à colecção do Recorrente e está claramente subentendido enquanto pressuposto de todos depoimentos das testemunhas ouvidas.

21.

Sem prejuízo de entender que há elementos de prova nos autos suficientes para sustentar os factos que alegou na P.I., o Recorrente entende que a sentença recorrida violou o disposto no artigo 2.º n.º 1 do Decreto-lei n.º 154/91, de 23 de Abril ao decidir não aplicar o artigo 121.0 do Código de Processo Tributário relativamente aos factos que não considerou provados nos autos, aliás, contrariamente ao que havia sido decidido pelo STA no seu acórdão de fls. 212 e ss. o qual transitou em julgado e produziu nessa matéria caso julgado formal.

22.

De acordo com o citado diploma verifica-se que apenas não foram imediatamente aplicadas aos processos pendentes as regras sobre obrigatoriedade de constituição de advogado, sobre alguns prazos de caducidade e prescrição, e sobre as competências das repartições de finanças nos processos executivos.

23.

Decorre dessa norma que as regras processuais sobre ónus da prova não podiam deixar de ter aplicação imediata aos processos pendentes após a entrada em vigor do novo código, e isso não decorre de mera interpretação literal.

24.

É que mesmo admitindo que a matéria sobre ónus da prova não tem natureza processual, o que é pacífico entre nós há muito, tal como não têm natureza processual os prazos de prescrição e de caducidade, a verdade é que o legislador pretendeu mesmo que o artigo 121.º do CPT se passasse a aplicar de imediato uma vez que consagrava precisa e expressamente o princípio *in dubio contra fiscum*.

25.

Ora, ao não ressaltar a aplicação do regime anterior o legislador pretendeu justamente assegurar que dúvidas sobre o regime aplicável não mais surgissem, como foi claramente decidido pelo STA e daí que se tenha oportunamente invocado a violação de caso julgado formal.

26.

Aliás a violação do caso julgado formal fora já suscitada no recurso sendo que não foi objecto de qualquer apreciação no acórdão recorrido sendo também por esse motivo nulo.

27.

Sem prejuízo do exposto, para bem compreender o regime de repartição do ónus de prova vigente no CPCI, que não continha nenhuma norma expressa sobre o mesmo, é importante atentar sobretudo no seu artigo 97.º que dispunha que *as informações oficiais, quando fundamentadas, fazem fé e constituem prova até outra bastante em contrário.*

28.

Entendia-se na altura que as informações oficiais estavam fundamentadas sempre que assentassem em factos concretos que pudessem ser subsumidos às regras de incidência tributária por forma à sua aplicação.

29.

Decorre da citada disposição, ser absolutamente essencial que desde logo a informação oficial fosse devidamente fundamentada, o que no caso significa aferir se as considerações feitas na informação oficial de fls. 16 a 18 assentavam em factos concretos que as permitissem sustentar.

30.

Ora, da informação oficial, em rigor, apenas se apura em concreto com base nos documentos juntos, que o impugnante vendeu um determinado número de obras de arte à galeria Nazoni.

31.

Tudo o que aí se diz com respeito à habitualidade das transacções e, o que é mais relevante, com respeito à comercialidade dos actos, não assenta em qualquer facto concreto mas apenas em considerações pessoais do agente da administração fiscal de resto contrariadas pela prova produzida já que ficou assente que as obras foram entregues de uma só vez e com propósitos bem definidos e clarificados.

32.

Não assentando em factos concretos, a informação oficial junta aos autos que originou a liquidação impugnada não pode fazer fé em juízo e não se pode presumir que ocorreram os factos de que depende a liquidação de IVA.

33.

Significa isto que não tinha o impugnante no caso de fazer uma prova “sem sombra de dúvida” da não verificação de tais factos pelo que no julgamento do caso devia o M.º juiz ter aplicado as regras gerais de repartição do ónus da prova e imputar a prova de cada facto a quem o alegou.

34.

No final do apuramento dos factos com relevo para a decisão recorrida é dito que não se provou que as obras de arte vendidas pelo impugnante à galeria e que deram origem às liquidações impugnadas tivessem pertencido à colecção particular do impugnante e que tivessem saído directamente da colecção particular para a galeria.

35.

Sem prejuízo do que foi dito a esse propósito – ou seja, que nunca tal questão se tinha posto por tão óbvia que era e por ser pressuposto dos depoimentos das testemunhas – importa referir que se provou, porém, que o impugnante é um pintor que há mais de trinta anos vem coleccionando obras de arte possuindo hoje uma vasta colecção, que tais obras lhe são na sua maioria dos casos oferecidas por colegas e

alunos ainda que por vezes o Recorrente compre também algumas das obras da sua colecção.

36.

Foi provado que no início da vida comercial da Galeria Nazoni os fundadores entregaram obras de que eram proprietários à mesma e que o impugnante realizou parte da sua quota pela entrega de obras da sua colecção particular.

37.

Provou-se ainda que os quadros que (o impugnante) decidiu entregar à Galeria para uma das finalidades (presume-se que se pretendia dizer qualquer uma, seja o preenchimento da quota, seja o avolumar do stock da galeria) acima acabadas de referir e que, foram por si seleccionadas para o efeito, de acordo com os seus interesses pessoais, nomeadamente de ordem estética, por forma a retirar dessa colecção as obras que nessa altura tinham menos interesse.

38.

Ora, isto é uma clara evidência – quando apreciada a prova à luz da boa fé – de que as obras entregues à galeria pertenciam à colecção particular de obras de arte do recorrente.

39.

O facto de se ter considerado provado que cada uma das serigrafias mencionadas nos documentos juntos aos autos é uma obra diferente, ainda que do mesmo autor, é também uma prova que, valorada à luz de boa fé, evidencia a pertença das obras à colecção do Recorrente.

40.

Como se refere no depoimento escrito do mesmo, o impugnante (cfr. fls. 266), estava na posse de pelo menos um dos recibos respeitantes às obras – as serigrafias – que foram por si entregues à Galeria.

41.

Como razão de ciência para o que lhe foi perguntado acerca dessas serigrafias em particular, relatou ao tribunal que conhecia cada um dos autores das serigrafias por serem seus amigos pessoais e que era prática entre os artistas a oferta de uma serigrafia quando é editada.

42.

Com efeito, o próprio referiu que também ele faz serigrafias e que muitas vezes os seus colegas utilizam o seu atelier para fazer alguns dos seus trabalhos.

43.

Mais, referiu que algumas das serigrafias eram de alunos seus que igualmente lhas ofereceram.

44.

O impugnante deixou ainda claro que quando adquire serigrafias adquire apenas um exemplar.

45.

Ora, face a este depoimento, parece inequívoco que não se podia ter deixado de considerar à luz da boa fé que as obras a que se alude nos recibos pertenciam à colecção particular do Recorrente.

46.

Mesmo admitindo uma apreciação farisaica do depoimento prestado, sempre se teria que admitir que as serigrafias adquiridas gratuitamente aos seus amigos, mesmo que não pertencessem à sua colecção particular, não podiam nunca ser consideradas como uma aquisição para revenda no sentido comercial.

47.

Nessa medida, é evidente que não se podia ter deixado de considerar provado, em face dos elementos do processo, que as obras alienadas à galeria não podem ser consideradas operações comerciais.

48.

Também não se compreende, em face dos elementos disponíveis no processo, como se possa não considerar provado que tais obras estavam na colecção do impugnante há muito tempo e que o mesmo não identificou qualquer uma das obras alienadas.

49.

Com efeito, a fls. 50 é dada resposta a tal questão quando em depoimento prestado em 1991, o impugnante referindo-se à venda, por vinte mil contos, de um quadro de Vieira da Silva indicado nos recibos juntos aos autos, disse então que só alienou esse quadro porque imediatamente o substituiu por outro da mesma pintora de que o impugnante gostava mais.

50.

Mais, referiu nessa altura que o quadro referido fora por si adquirido nos anos 70 e que as serigrafias (as que respeitam aos autos naturalmente) eram ainda mais antigas...

51.

Decorre do exposto que não se podia ter deixado de considerar provado que as obras a que respeitam os autos faziam parte da colecção do impugnante antes de este as ter alienado à galeria.

52.

Estes elementos devidamente articulados com os factos considerados provados na sentença recorrida são demonstração mais que evidente de que o impugnante não praticou nunca qualquer acto subsumível ao artigo 2.º do CIVA.

53.

O facto de se ter seguido na apreciação e avaliação da prova um princípio ultrapassado, caduco, injusto, ilegal ao tempo dos factos, e que viola mesmo o princípio do Estado de Direito, como é o princípio in dubio pro fisco, levou a que os factos carreados para os autos tenham sido totalmente distorcidos na sentença confirmada pelo acórdão re-

corrido, que constituindo um infeliz exemplo da nossa jurisprudência por consagrar na prática uma verdadeira perversão da justiça, deve ser urgentemente expurgado da nossa ordem jurídica.

Termos em que deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se o acórdão recorrido porque é ilegal e incorrecto nos seus pressupostos e injusto nos seus fundamentos, julgando-se procedente a impugnação.

Quando assim não se entenda devem os autos baixar novamente à primeira instância para que, por força do princípio do inquisitório e do dever de busca da verdade material, se proceda à prova daquilo que sempre foi óbvio, ou seja, que as obras de arte entregues à galeria pelo impugnante à galeria de que era sócio para preencher a sua quota e para compor o stock da mesma, faziam parte da sua colecção».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pois «procedem, desde logo, as primeiras 9 conclusões das alegações de recurso».

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

2. Vem fixada a seguinte factualidade:

«- O impugnante é um pintor que há mais de 30 anos vem coleccionando obras de arte, possuindo hoje uma vasta e valiosa colecção de obras de arte;

- Estas obras têm vindo ao seu património umas vezes por aquisição directa, outras por lhe serem oferecidas por colegas ou discípulos, tendo obtido as restantes por troca com outros artistas ou coleccionadores;

- Juntamente com outras pessoas resolveu criar a Galeria Nasoni – Galeria e Edições de Arte, S. A. “ de que é sócio fundador ;

- No início da vida comercial desta, os fundadores resolveram entregar alguns dos quadros de que eram proprietários à Galeria;

- Parte da sua quota, foi realizada com a entrega de com a entrega de obras de arte da sua colecção particular desconhecendo-se quer o valor dessa quota quer os quadros utilizados para cobrirem valor;

- Os quadros que decidiu entregar à Galeria para uma das duas finalidades acima acabadas de referir, e que pertenciam à sua colecção particular de obras de arte, eram por si seleccionadas para o efeito, de acordo com os seus interesses pessoais, nomeadamente de ordem estética, por forma a retirar dessa colecção as obras que nessa altura para si tinham interesse;

- A Galeria foi vendendo obras eu pertenciam ao impugnante, ao longo de alguns anos e, pagou ao impugnante o valor atribuído por ambos a essas obras, também ao longo de alguns anos;

- O impugnante, tal como acontece com muitos outros coleccionadores, quando vende uma das obras de arte que até aí integravam a sua colecção fá-lo, principalmente para assim obter os meios financeiros necessários a adquirir uma outra obra de arte que, nesse momento considera que melhor se enquadra na sua colecção pessoal;

- O impugnante, nas aquisições de obra de arte para integrarem a sua colecção particular, não é movido apenas por intuítos lucrativos mas, como toda a gente não deixará de comprar, por razões estéticas, uma obra que se lhe apresente como uma “pechincha”;

- Habitualmente os amigos e os alunos do impugnante, por cortesia, oferecem-lhe serigrafias de sua autoria, o que está na origem da diferença entre todas elas, num montante que representará aproximadamente 80% da sua colecção pessoal de serigrafias;

- Os restantes 20% das serigrafias são adquiridos pelo impugnante, de acordo com o seu gosto, para enriquecer a sua colecção, pelo que são também diferentes umas das outras;

- Entre 1986 e 1989, a referida Galeria comprou ao impugnante as obras constantes dos

documentos de fls 71 a 78, destes autos, todas de autores diversos do impugnante, que aqui damos por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, pelos valores mencionados nos recibos correspondentes e de que há cópia a fls. 71 a 80, encontrando-se todas essas operações sumariadas a fls. 70 ;

- Em cada um dos documentos de compra se faz uma descrição de cada obra, quase sempre circunscrita ao nome do seu autor e tipo de obra, óleo, serigrafia, livro, etc.;

- No documento de compra nº 243, a fls. 77 destes autos cada uma das serigrafias ali referidas é uma obra diferente, ainda que possa ser do mesmo autor e, por isso foi-lhe atribuído um número de referência diferente;

- O impugnante recebeu da referida Galeria as quantias mencionadas nos ditos recibos, nas datas e com os valores deles constantes;

- O impugnante não liquidou nem pagou IVA sobre a venda destas obras de arte;

- O impugnante vendeu também à referida Galeria obras de arte de sua autoria e regularizou as transacções através da emissão de recibos modelo 2 de imposto profissional e modelo 6 de IRS;

- Os Serviços de fiscalização tributária, após visita efectuada à “Galeria e Edições de Arte Nasoni, S. A., constataram que o impugnante efectuou diversas vendas de obras de arte de autoria alheia àquela empresa sem haver liquidado IVA, quando em seu entender exercia, de uma forma independente, uma actividade comercial com carácter de habitualidade com a referida Galeria, tendo prestado informação nesse sentido que conduziu à elaboração das liquidações impugnadas que perfazem o total de 6 404 219\$00, onde se inclui IVA e respectivos juros compensatórios;

- Dessas liquidações foi o impugnante notificado em 12 de Dezembro de 1990 e, para proceder ao pagamento voluntário dos referidos montantes;

- A impugnante foi notificada em 19 de Outubro de 1994;

- Uma vez que os referidos montantes não foram pagos dentro do prazo de pagamento voluntário, em 1 de Fevereiro de 1991 foram os mesmos debitados ao Tesoureiro da Fazenda Pública, através aos conhecimentos nº 556 a 559/91;

- No dia 12 de Março de 1991, o impugnante deduziu a presente impugnação do acto de liquidação, doc. de fls. 2 e seguintes;

- Não há qualquer documento junto aos autos que permita concluir em que data exacta vendeu a Galeria cada uma das obras referidas nos ditos documentos de compra que emitiu, nem a quem vendeu cada uma dessas obras e qual o valor pelo qual o fez;

- Não se provou que as obras de arte vendidas pelo impugnante à Galeria e que deram causa às liquidações impugnadas tivessem pertencido à colecção particular do impugnante e que tivessem saído directamente da colecção particular do impugnante para a Galeria através desse contrato de compra e venda».

3.1. A Administração Fiscal procedeu à liquidação impugnada por entender que o impugnante, ao vender obras da sua colecção de arte,

exercia «de uma forma independente uma actividade comercial com carácter de habitualidade», pelo que aquelas transmissões eram objecto de tributação em sede de IVA.

A sentença proferida em 1ª instância, datada de 21 de Janeiro de 1992, considerou que a actuação do impugnante não era caracterizável como actividade comercial, nem reunia os pressupostos de incidência real de IRS, concluindo que o impugnante «não é um sujeito passivo de I.V.A. quando transmite as suas obras de arte na forma referida nos autos», julgando, conseqüentemente, procedente a impugnação, e anulando a liquidação.

Esta decisão foi revogada pelo Tribunal Tributário de 2ª Instância, no recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública, mediante acórdão de 26 de Outubro de 1993, o qual entendeu, antes, que o impugnante praticara actos de comércio com carácter de habitualidade, pelo que «não pode deixar de ser qualificado como sujeito passivo deste imposto».

Interposto novo recurso jurisdicional, desta feita pelo impugnante, para o Supremo Tribunal Administrativo (STA), foi revogado o acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância, em 13 de Dezembro de 1995, e mandado baixar o processo «para que, observando-se sempre o regime estabelecido pelo artº 121º do CPT, a decisão de facto seja ampliada em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito». Entendeu o STA que no acórdão ajuizado se revelava ter o Tribunal então recorrido ficado com dúvidas acerca da factualidade relevante, «na falta do necessário grau de certeza quanto à demonstração da realidade dos factos», dúvida essa que se impunha «valorar processualmente (...) a favor do impugnante», ao contrário do que foi feito, pois decidiu-se *in dubio pro fisco*, ofendendo-se o disposto no artigo 121º do Código de Processo Tributário».

Acrescentou o acórdão do STA:

«(...) ao concluir que “da matéria de facto provada resulta que pelo menos algumas das obras de arte foram adquiridas pelo impugnante com intenção de as revender pois que não podia ser outra a intenção de quem compra a mesma obra de arte (serigrafias) em número de 2, 5, 10, 20 ou 100 unidades...”, e bem assim que “ao vender os múltiplos exemplares com a mesma referência e conseqüentemente da mesma obra estava o impugnante a vender obras que, com toda a probabilidade, adquiriu não para a sua colecção mas para as revender...”, o acórdão em apreço não apresenta, na fixação da pertinente factualidade, o rigor e a certeza bastantes para permitir uma justa decisão da causa.

Aliás, falando-se ali de conjuntos de serigrafias do mesmo autor e com a mesma referência quando, no elenco dos factos dados como provados, foi considerado que cada uma delas tinha a sua própria referência (...), fica-se sem saber se tais serigrafias são iguais ou se são diferentes, sendo embora do mesmo autor.

O que tudo necessitará, portanto, de esclarecimento, com vista à precisão da matéria de facto apurada».

O Tribunal Tributário de 2ª Instância proferiu, então, em 8 de Maio de 1996, novo aresto, anulando a sentença de 1ª instância e mandando que proferisse outra, depois da necessária produção de prova.

Em 28 de Outubro de 1999, a 1ª instância, depois de ampliar a matéria de facto, e considerando que «não foi dada qualquer solução de direito neste processo que vincule a 1ª instância», cuidou de «definir se, as vendas de obras de arte efectuadas pelo impugnante à Galeria Nasoni

são ou não tributadas em sede de IVA», concluindo pela afirmativa, julgando improcedente a impugnação.

Esta decisão foi em 11 de Maio de 2004 confirmada pelo TCA, «nos termos do artº 713º nº 5, do CPC», entendendo que nada impedia a 1ª instância «de reapreciar, como reapreciou, toda a questão jurídica, subsumindo os factos ao direito».

É dela que chega o recurso que importa apreciar.

3.2. A primeira questão a decidir é a que o recorrente condensa nas primeiras nove conclusões das suas alegações, e que o Exmº Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal entende proceder, e consiste em saber se este STA, no acórdão acima referido, definiu como aplicável ao caso o regime do artigo 121º do Código de Processo Tributário (CPT), de modo a vincular os tribunais inferiores, no caso, o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, e o TCA Sul; e se, não tendo esses tribunais feito aplicação da regra daquele artigo 121º, desacataram a decisão do tribunal superior, o que constitui, para o recorrente e, também, para o Ministério Público, razão bastante para o provimento do recurso.

Os artigos 729º e 730º do Código de Processo Civil (CPC) permitem ao Supremo, «quando entenda que a decisão de facto pode e deve ser ampliada, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito, ou que ocorrem contradições na decisão sobre a matéria de facto que inviabilizam a decisão jurídica do pleito», «definir o direito aplicável», e mandar «julgar novamente a causa, em harmonia com a decisão de direito, pelos mesmos juízes que intervieram no mesmo julgamento, sempre que possível».

No nosso caso, o STA entendeu que a factualidade fixada era escassa para nela assentar uma conscienciosa decisão de direito, além de enfermar de pontos obscuros, mesmo relativamente a factos apurados, o que, tudo, importava ampliação e esclarecimento. Assinalou, além disso, que o tribunal então recorrido, na dúvida, não observara a disposição do artigo 121º do CPT, pois fizera reverter essa dúvida em benefício da Administração Fiscal, quando se lhe impunha o contrário. Por isso apontou que havia que decidir, novamente, de direito, após ampliação e esclarecimento da factualidade, «observando-se sempre o regime estabelecido pelo artº 121º do CPT».

Não definiu, pois, o direito aplicável à decisão de fundo, o direito relevante para definir se os factos praticados pelo impugnante constituíam ou não factos tributários em sede de IVA. Apenas disse que, caso não fosse possível esclarecer a matéria de facto a ponto de dissipar toda a dúvida, não devia a instância reincidir no erro em que incorrera, devendo, antes, por aplicação daquele artigo 121º, julgar procedente a impugnação.

Eis por que entendemos que, ao considerar que o STA não definira previamente o direito aplicável ao caso, o TCA não desrespeitou, nesta perspectiva, o acórdão deste Tribunal.

Sem embargo de, adiante, se retomar este tema encarado numa outra perspectiva.

3.3. Pretende o recorrente, em todo o caso, que a sentença confirmada pelo TCA incorreu em ilegalidade ao «reapreciar toda a prova», assim desaproveitando «o julgamento inicial das provas que havia ido validamente feito ainda em 1991, que nunca fora posto em causa pelas instâncias superiores, o que viola o disposto nos artigos 712º nº 4 e 718º 2º do CPC, sendo que ao absorver pura e simplesmente a sentença de

1ª instância o acórdão recorrido viola também as referidas disposições legais».

Não nos diz, porém, o recorrente em que divergiu, relevantemente, o juízo feito sobre os elementos probatórios constantes do processo a segunda sentença relativamente à que foi anulada pelo então Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Numa palavra, o recorrente não concretiza a crítica que faz ao aresto recorrido, apontando os pontos em que ele se afastou, ilegalmente, dos factos que considera estarem já então estabilizados, não satisfazendo, neste pormenor, o ónus que lhe atribui o artigo 690º nº 1 do Código de Processo Civil.

Cumprindo notar, a este propósito, que, de todo o modo, tendo a sentença de 1ª instância proferida em 21 de Janeiro de 1992 sido anulada pelo acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância de 8 de Maio de 1996, não se vê como seria possível haver-se por estabilizado o julgamento sobre a matéria de facto feito por tal sentença, e pretender-se que o TCA «violou o caso julgado formal e o disposto no artigo 718º nº 2 do CPC».

3.4. Outra crítica que o recorrente faz ao acórdão recorrido consiste em ter-se nele julgado à luz do princípio *in dubio pro fisco*, sem observância, pois, da regra do artigo 121º do CPT.

Nesta perspectiva, não se trata, já, de desrespeito pela decisão do STA, na medida em que este teria definido o direito aplicável, mas de inobservância daquela disposição legal, que, como se sabe, só tem utilidade em caso de a prova produzida ser de molde a deixar fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário.

O acórdão em causa confirmou «inteiramente o julgado em 1ª Instância dado o acerto da decisão e da sua fundamentação», na qual se insere o seguinte trecho, aliás, reproduzido pelo acórdão:

«No período de vigência do CPCI, foi deduzida a presente impugnação que, por essa mesma razão apenas poderia contar com a repartição do ónus da prova dele constante.

No dia 1 de Julho de 1991, entrou em vigor o Código de Processo Tributário (CPC) que, no seu artº 121º estabelece: “Sempre que da prova produzida resulte fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto tributário ser anulado”.

O STA, nomeadamente no acórdão nº 22754, proferido em 24 de Março do corrente ano, e, seguramente ainda não publicado, definiu, claramente que “o artº 121º, do CPT que se refere à existência de dúvida, em questão de facto sobre a existência e quantificação do facto tributário, a favor do contribuinte, não se aplica aos factos integrantes do acto tributário antes da sua entrada em vigor».

Ou seja, o TCA, secundando a 1ª instância, entendeu que a dúvida acerca da existência e quantificação do facto tributário não era, no caso, de desfazer em benefício do impugnante, posto que não era aplicável o comando do artigo 121º do CPT.

Ora, o STA optara, no acórdão de 18 de Dezembro de 1995, proferido neste processo, por doutrina oposta à consagrada no invocado pela 1ª instância e pelo TCA. E foi expresso ao mandá-la aplicar ao caso: disse que na decisão da presente impugnação devia observar-se «sempre o regime estabelecido pelo artº 121º do CPT».

A 1ª instância e o TCA afastaram-se, nesta parte, da injunção do STA: entenderam que aquele regime não lograva aplicação, e que, por isso, a dúvida não bafejava o impugnante.

E não há incerteza quanto à dúvida em que ficaram. De outro modo, aliás, se não justificaria a profissão que fizeram, ao afirmar, de modo explícito, que a decisão assentava, entre outros fundamentos, na não aplicação do regime daquele artigo 121º. Nem essa dúvida poderia inexistir, pois, tendo apurado que o recorrente é colecionador de arte, que adquire quer por troca, quer por oferta, quer por compra, e que realizou parte da sua quota social na galeria que fundou mediante obras da sua colecção, e que a mesma galeria lhe adquiriu e pagou obras de autoria de outros artistas, não puderam as instâncias apurar se estas últimas integravam ou não a sua colecção pessoal, nem a que título e com que intuito as detinha quando as alienou.

Em súmula, o acórdão recorrido, ao afastar a aplicação da regra do artigo 121º do CPT, ao caso aplicável, já porque o TCA manifestou as suas dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário; já porque, nestas circunstâncias, se lhe impunha julgar de acordo com o aludido preceito, até por imposição do aresto antes proferido, no processo, por este STA – o acórdão recorrido, dizíamos, não pode subsistir, pela procedência das conclusões das alegações do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso jurisdicional, revogar o acórdão impugnado e, com ele, a sentença que confirmou, julgando procedente a impugnação do acto de liquidação, que, consequentemente, fica anulado.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Março de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Bran-dão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 16 de Março de 2005.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Contribuições para a segurança social. Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro. Decreto regulamentar. Artigo 4.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março.*

### Sumário:

- I — *O decreto regulamentar que dá execução a um decreto-lei, para além de não o poder contrariar, deve destinar-se a dar-lhe execução.*
- II — *O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, na medida em que contraria o disposto nos artigos 5.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, é ilegal.*

Processo n.º 1304/04-30.

Recorrente: Forrester & C.ª, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Juiz Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. FORRESTER & Cª, SA, com sede na rua Guilherme Braga, 38, Vila Nova de Gaia, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real, a liquidação de Contribuições para a Segurança Social, no montante de 417.229\$00.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O n. 2 do art. 4º do Decreto Regulamentar n. 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar n. 9/88, é ilegal porque viola o n. 2 do art. 5º do DL n. 401/86.

2. Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n. 6 do art. 112º da Constituição (o então n. 5 do art. 115º da Constituição).

3. A douda sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, in casu, o referido n. 2 do art. 4º do Decreto Regulamentar n. 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar n. 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4. A douda sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n. 2 do art. 4º é válido.

5. O Supremo Tribunal Administrativo, por doudo acórdão de 16/6/2004, já veio, noutro processo, reconhecer que a razão está com a ora recorrente (proc. 297/04 — 2ª Secção).

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 12/2/99 a impugnante procedeu ao pagamento de contribuições para a Segurança Social no montante de Esc. 417.229\$00, referente ao mês de Janeiro de 1999, aplicando a taxa de 34,75% (taxa social única).

2. A impugnação foi deduzida em 25/3/99.

3. Está em causa a eventual ilegalidade do n. 2 do art. 4º do Decreto Regulamentar n. 75/86, de 30/12, introduzido pelo Decreto Regulamentar n. 9/88, de 3/3.

Aquele primeiro diploma visa regulamentar o Decreto-Lei n. 401/86, de 2/12 e o segundo procedeu a duas alterações aqueloutro diploma.

O diploma fundamental é assim o referido DL n. 401/86, servindo os restantes para o regulamentar.

O objectivo deste diploma vem consagrado no seu art. 1, que o define assim:

“O presente diploma tem por objectivo alargar o âmbito do regime geral de segurança social a todos os trabalhadores que exerçam actividades agrícolas através da vinculação obrigatória, tendo em atenção as condições específicas do exercício da actividade ao regime geral dos trabalhadores por conta de outrem ou ao regime dos trabalhadores independentes, de acordo com as normas constantes deste diploma”.

O art. 5º do citado Decreto definiu qual o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem e o art. 6º definiu o regime contributivo de outros trabalhadores por conta de outrem.

Por sua vez, em execução daquele Decreto-Lei, o art. 4º do *DR* n. 75/86 veio definir quais as “actividades equiparadas a actividades agrícolas”.

Mas, aditando um n. 2 ao referido art. 4º deste diploma, o *DR* n. 9/88, veio restringir as “actividades equiparadas a actividades agrícolas”, estipulando que, “não se consideram explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas”.

Pois bem.

Desta restrição, e em execução dela, a liquidação impugnada sofreu um acréscimo, já que deu origem à aplicação de taxas superiores às previstas nos arts. 5º e 6º do citado DL n. 401/86.

Assim, se for ilegal, como defende a recorrente, o citado diploma regulamentar, ilegal será a liquidação impugnada (na parte em que as taxas respectivas superarem as previstas nos referidos normativos atrás citados).

Como é sabido, o regulamento normativo que dá execução a um decreto-lei, para além de não o poder contrariar “não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado”.

Será que o regulamento em questão ultrapassou essa execução?

Este Supremo Tribunal vem entendendo que sim, constituindo o acórdão deste Supremo Tribunal de 16/6/2004 (rec. n. 297/04) um estudo aturado da questão, que merece o nosso inteiro acolhimento, e para cuja fundamentação completa remetemos.

Escreveu-se nomeadamente no citado aresto:

“...0 que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei n. 401/86 — e já vimos ser ele mais favorável do que o geral — se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

“Ora, os já apontados artigos 5º e 6º do decreto-lei n. 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

“Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cf. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

“Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

“O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar n. 9/98 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor

contra o decreto-lei n. 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

“A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

“E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

“Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores,

“E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta...”

E adiante:

“Temos, pois, que... é ilegal o artigo único do decreto regulamentar n. 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n. 2 ao artigo 4º do decreto regulamentar n. 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5º e 6º do decreto-lei n. 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores”.

Assim, o acto tributário impugnado é ilegal, na medida em que as taxas aplicadas são superiores às previstas nos referidos arts. 5º e 6º do referido DL n. 401/86. Ou seja: na medida do respectivo excesso.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso interposto, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se, em consequência, procedente a impugnação, pelo que se anula o acto tributário impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Março de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 16 de Março de 2005.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal não aduaneira. Prescrição do procedimento. Suspensão do prazo.*

### Sumário:

*Nos termos do disposto nos artigos 35.º, n.º 2 e 182.º, n.º 1, alínea c), do Código de Processo Tributário, o prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional não aduaneiro,*

*quando o arguido tenha deduzido reclamação graciosa onde discuta a situação tributária de que dependa a qualificação da infracção, suspende-se até à decisão dessa reclamação.*

Processo n.º 1337/04-30.  
 Recorrente: Ministério Público.  
 Recorrido: FISIFE — Fibras Sintéticas de Portugal, S. A e outra.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. O **MINISTÉRIO PÚBLICO** recorre da sentença da Mm.<sup>a</sup> Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou prescrito o procedimento contra-ordenacional relativamente a **FISIFE – FIBRAS SINTÉTICAS DE PORTUGAL, S.A.**, com sede no Lavradio, Barreiro, e a infracções a disposições do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).

Formula as seguintes conclusões:

«1. Sempre que uma contra-ordenação fiscal implique a existência de facto tributário pelo qual seja devida contribuição ou imposto ainda não liquidado, o processo de contra-ordenação será suspenso depois de instaurado ou finda a instrução, quando necessária, e até que ocorra uma das seguintes circunstâncias previstas no n.º 1 do art. 182.º do C.P.T., designadamente verificar-se o fim do processo de reclamação;

2. Nos termos do n.º 3 do art. 121.º do Código Penal, “a prescrição do procedimento criminal tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade.”;

3. No caso concreto dos autos verificaram-se dois períodos de suspensão, que perfazem um período global de cerca de 3 anos, pelo que tendo o prazo de prescrição tido início no dia 01/01/96, ainda não decorreu aquele prazo máximo de 7 anos e 6 meses previsto no n.º 3 do art. 121.º do Código Penal;

4. Assim sendo deve a dita sentença do tribunal “a quo” ser revogada e substituída por outra que julgue o fundamento do recurso da arguida improcedente e confirme a condenação da mesma na coima que lhe foi aplicada pela entidade administrativa».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O processo tem os vistos dos Exm.<sup>os</sup> Adjuntos.

2. A sentença deu por provado que

«A) Em 03/09/1997 foi levantado o auto de notícia de fls. 2 e ss, pelo Serviço de Fiscalização Tributária, por infracção aos art.<sup>os</sup> 33.º e 34.º e 41.º do CIRC, cujo conteúdo aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais, onde consta que da análise da declaração modelo 22, e anexos e demais documentos que dela faziam parte, referente ao exercício de 1994, foram verificadas várias omissões ou inexactidões, que constituem infracção prevista e punida no art.º 34.º do RJIFNA.

B) Por despacho do adjunto do chefe da repartição, de 11/05/98 os autos de contra-ordenação foram suspensos até que ocorresse qualquer das circunstâncias previstas nas alíneas a) a c) do art.º 182.º do CPT (Cfr. documento de fls. 8)

C) Por carta registada de 20/07/98 foi a recorrente notificada do auto de notícia (Cfr. documento de fls. 9 e 10).

D) No documento de fls. 18, com data de 10/09/98, cujo conteúdo aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais, consta a informação de que ocorreu a circunstância prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 182.º do CPT., e que por despacho do adjunto do chefe da repartição, foi determinado a notificação do recorrente do auto de notícia.

E) Em 14/09/98 o recorrente foi notificado do auto de notícia, conforme conteúdo do documento de fls. 19 e 20, que aqui se dá integralmente por reproduzido para todos os efeitos legais.

F) Em 29/09/1998 o recorrente requereu o pagamento voluntário da coima que vier ser fixada, conforme documento de fls. 23.

G) Em 28/09/98 o recorrente apresentou reclamação graciosa da liquidação adicional de IRC n.º 8310005942, conforme PI de fls. 21 e ss, que foi indeferida por despacho do director de finanças de 17/08/2001, conforme conteúdo de fls. 34 e ss.

H) Em 14/02/2003 o recorrente foi notificado por carta registada com aviso de recepção, do processo de contra-ordenação n.º 2160-98/601063.6, nos termos do art.º 70.º do RGIT, conforme documentos de fls. 35 e 36, cujo conteúdo aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais.

I) Em 25/03/2003 o recorrente apresentou defesa e requereu o pagamento voluntário, conforme documento de fls. 37 e ss.

J) Em 03/06/2003 foi elaborada a informação para efeitos de graduação de coima nos termos do art.º 27.º do RGIT, constante de fls. 44 e verso, e cujo conteúdo aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais.

K) Em 29/07/2003, o chefe de divisão por delegação de competência do Director de Finanças de Setúbal proferiu decisão do art.º 79.º do RGIT, a fls. de 53 a 55, e cujo conteúdo aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais, onde aplica a coima de €12.469,95, determinando a sua redução para €9.352,46 se o recorrente se apresentar a pagar a coima de pronto nos 15 dias seguintes, cuja motivação reside nas inexactidões descritas no Relatório, não foi tempestivamente liquidado, e consequentemente arrecadado, o montante de imposto que era devido, pelo que a conduta descrita no auto de notícia viola o n.º 1 alínea a) do art.º 33.º, alínea c) art.º 34.º do CIRC, o n.º 3 alínea a) do art.º 98.º, o n.º 1 do art.º 23.º e art.º 44.º do CIRC, punível pelo n.º 1, 4 e 5 do art.º 34.º do RJIFNA.

L) O recorrente foi notificado da decisão mencionada em L) [trata-se de evidente lapso, querendo dizer-se K) e não L)] por carta registada com aviso de recepção em 12/11/2003, conforme documento de fls. 52 e 53.

M) O recorrente apresentou o presente recurso em 3/12/2003, conforme carimbo da PI a fls. 58».

3.1. Considerou a sentença que a prescrição do procedimento contra-ordenacional ocorre desde que, ressalvado o tempo de suspensão, tenha passado o prazo de prescrição acrescido de metade, nos termos do disposto no artigo 28º n.º 3 do Regime Geral das Contra-Ordenações.

E, porque entendeu que a infracção se consumou em 1 de Junho de 1995; que se verificou a interrupção do procedimento em 20 de Julho de 1998, com a notificação do auto de notícia; e que o procedimento esteve suspenso entre 11 de Maio de 1998 e 10 de Setembro do mesmo ano, julgou-o extinto pela prescrição, por terem corrido mais do que sete anos e seis meses.



Contrapõe o recorrente que a sentença «não teve em consideração que a arguida deduziu reclamação contra a liquidação e nesse período o processo de contra-ordenação ficou suspenso».

Ocorreram, pois, «dois períodos de suspensão, que perfazem um período global de cerca de 3 anos, pelo que tendo o prazo de prescrição tido início no dia 01/01/96, ainda não decorreu aquele prazo máximo de 7 anos e 6 meses previsto no n.º 3 do art. 121.º do Código Penal».

3.2. Tratando-se de uma infracção contra-ordenacional praticada em 1 de Junho de 1995, e sendo entendimento pacífico da jurisprudência que em matéria de direito sancionatório tem aplicação o regime globalmente mais favorável ao infractor, a questão da prescrição – única, de resto, que no presente recurso é colocada – deve ser ajuizada face ao regime legal contemporâneo daquela prática, e ao dos que se lhe sucederam.

Vigorava, em 1 de Junho de 1995, o artigo 35.º do Código de Processo Tributário, segundo o qual

«1 - O procedimento por contra-ordenações fiscais prescreve no prazo de cinco anos a contar do momento da prática da infracção.

2 - Sempre que o processo por contra-ordenações fiscais for suspenso por motivo da instauração de processo gracioso ou judicial onde se discuta situação tributária de que dependa a qualificação da infracção, fica também suspenso o prazo de prescrição do respectivo procedimento.

3 - No caso de pedido de pagamento da coima antes de instaurado o processo de contra-ordenação fiscal, o prazo de prescrição suspende-se desde a apresentação do pedido até à notificação para o pagamento.

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

5 - Em caso de concurso de crimes e contra-ordenações, a interrupção da prescrição do procedimento criminal determina a interrupção do procedimento por contra-ordenação».

Partindo de que este artigo 25.º contém, ele mesmo, um elenco de causas de suspensão e interrupção da prescrição, sem remeter para legislação exterior ao CPT, vem sendo entendido que não existem outras causas de suspensão e interrupção da prescrição do procedimento contra-ordenacional não aduaneiro.

Ora, nos termos do transcrito número 1, o prazo prescricional era de cinco anos.

Assim, e se a nada mais houvesse que atender, considerando a data da prática da infracção, a prescrição ocorreria em 1 de Junho de 2000.

Porém, o número 1 do artigo 182.º do CPT dispõe que «Sempre que uma contra-ordenação fiscal implique a existência de facto tributário pelo qual seja devida contribuição ou imposto ainda não liquidado, o processo de contra-ordenação será suspenso depois de instaurado ou finda a instrução, quando necessária, e até que ocorra um a das seguintes circunstâncias:

- a) Ser paga a colecta no prazo do pagamento voluntário;
- b) Haver decorrido o referido prazo sem que tenha sido paga, reclamada ou impugnada a liquidação;
- c) Verificar-se o trânsito em julgado da decisão proferida em processo de impugnação ou o fim do processo de reclamação».

No nosso caso, tal como consta da matéria de facto julgada provada, o processo de contra-ordenação foi suspenso para que fosse liquidado

o imposto, mediante despacho de 11 de Maio de 1998. Mas, em 10 de Setembro de 1998, o processo prosseguiu a sua marcha, por nele ter sido noticiado que tinha decorrido o prazo para pagamento do imposto liquidado sem que tal pagamento tivesse sido efectuado.

Todavia, logo de seguida, em 28 do mesmo mês, a recorrida apresentou reclamação graciosa contra essa liquidação, a qual findou por despacho de 17 de Agosto de 2001.

Tal como vem sido entendido pela jurisprudência deste Tribunal, é aplicável subsidiariamente às contra-ordenações fiscais não aduaneiras o artigo 121.º n.º 3 do Código Penal: a prescrição ocorre sempre que, ressalvado o período de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade.

Já se viu que o prazo de prescrição é de cinco anos; acrescentando metade, temos sete anos e meio, a que há que descontar o tempo em que a prescrição se suspendeu.

A sentença atendeu a uma suspensão desse prazo entre 11 de Maio e 10 de Setembro de 1998, isto é, cerca de quatro meses. Como o prazo se iniciara em 1 de Junho de 1995, estavam decorridos, à data da prolação da sentença, mais do que sete anos e dez meses (sete anos e meio mais quatro meses), razão por que foi ditada a prescrição do procedimento.

Mas o recorrente Ministério Público pretende que há um outro período de suspensão do prazo de prescrição a descontar: o que transcorreu entre a apresentação da reclamação graciosa – 29 de Setembro de 1998 – e a sua decisão – 17 de Agosto de 2001.

Ora, perante as normas que acima se transcreveram, fica patente a razão que assiste ao recorrente. Na verdade, nos termos das disposições dos artigos 35.º n.º 2 e 182.º n.º 1 alínea c) do CPT, o prazo de prescrição do procedimento fica suspenso até que termine a discussão da «situação tributária de que dependa a qualificação da infracção», ou seja, no nosso caso, até à decisão da reclamação graciosa, que só foi proferida em 17 de Agosto de 2001.

Assim, à luz do regime vigente aquando da prática da infracção, o prazo de prescrição de sete anos e meio, descontado o período de suspensão, ainda não decorrera quanto foi proferida a sentença recorrida, como ainda hoje não se esgotou.

3.3. Entrementes – em 1 de Janeiro de 1991 – entrou em vigor a Lei Geral Tributária – cfr. o artigo 6.º do decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

E, em 5 de Julho de 2001, iniciou a sua vigência o Regime Geral das Infracções tributárias – vd. o artigo 14.º da lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

Mas nem o artigo 33.º deste último diploma, nem o 119.º daquele, alteraram, nem a dimensão do prazo de prescrição, nem o regime da sua suspensão.

Assim, também segundo qualquer destes regimes não ocorreu, ainda, o prazo prescricional.

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

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, para ser substituída por outra que não seja de declaração da extinção do procedimento contra-ordenacional, pela respectiva prescrição.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Março de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 16 de Março de 2005.

### Assunto:

*Decreto regulamentar.*

### Sumário:

*Não pode um decreto regulamentar excluir da previsão, contida no articulado do decreto-lei, que aquele visa regulamentar, certos sujeitos que, por força do referido decreto regulamentar, ficariam sujeitos a taxas para a segurança social diversas das consagradas naquele decreto-lei.*

Processo n.º 1358/04-30.

Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. A. A. Ferreira, S.A., recorre da sentença que, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, julgou improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação de Contribuições para a Segurança Social e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1ª O nº2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, é ilegal porque viola o nº 2 do artigo 5º do Decreto-Lei nº 401 /86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual nº6 do artigo 112º da Constituição (o então nº 5 do artigo 115º da Constituição).

3ª A sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido nº2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª A sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse nº 2 do artigo 4º é válido.

5ª O Supremo Tribunal Administrativo, por Acórdão de 16 de Junho de 2004, já veio reconhecer que a razão está com a ora Recorrente (Proc. 297/04 – 2ª Secção).

O EMMP entende que o recurso merece provimento nos termos da jurisprudência deste STA que identifica.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. A impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 23.655,74 Euros, referente ao mês de Janeiro de 2002, aplicando a taxa social única de 34,75% – documento de fls. 14.

2. O montante impugnado constitui a diferença entre o que a impugnante liquidou e pagou com base na taxa de 34, 75% e o montante que a impugnante pagaria caso aplicasse a taxa que considera legal (29 ou 32,5%).

3. A Impugnação foi deduzida em 08-05-2002 – fls. 64.

3.1. A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação.

Sustentou, para tanto, que não ocorre falta de fundamentação pois que foi a impugnante que determinou o montante da contribuição a pagar pelo que não faz sentido a invocação da falta de fundamentação do acto tributário uma vez que nenhum foi praticado pela Segurança Social.

Acrescentou que não ocorre ilegalidade do DR 9/98 por não violar o disposto no nº 2 do artº 5º do Dec. Lei nº 401/86, de 2-12, pois que aquele introduz alterações de carácter meramente interpretativas neste, em obediência aos ditames das normas habilitantes.

Concluiu que o despacho nº 84/SESS/89 não sofre de ilegalidade nem inconstitucionalidade uma vez que o mesmo não tem aplicação à situação dos autos pois que as contribuições em causa não resultam da sua aplicação por serem posteriores ao DR 9/88.

3.2. E sobre a questão controvertida nos presentes autos pronunciou-se já este STA no Ac. de 16-06-2004, Rec. 297-04.

A jurisprudência deste STA acompanhou este acórdão nomeadamente em 13-10-2004, Rec. 311-04, 332-04 e 374-04.

Na situação concreta dos presentes autos importa apreciar a questão de saber qual a taxa devida à Segurança Social, relativamente a trabalhadores aos serviço da recorrente.

A tal questão respondeu o STA naquele primeiro acórdão pelo que, perfilhando a sua doutrina, transcrevemos a respectiva argumentação: "...

3.2. A invocação dos vícios de forma por falta de fundamentação, e de caducidade parcial do direito à liquidação, em que a impugnante fez assentar a sua pretensão de anulação desta, foi abandonada na presente fase, de recurso jurisdicional, vindo a sentença questionada, apenas, no que concerne ao julgamento feito sobre o vício de violação de lei imputado ao acto de liquidação.

Tal vício radica nas alegadas ilegalidade e inconstitucionalidade do nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, introduzido pelo decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, por violação do artigo 5º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e 115º nº 5 da Constituição (actualmente, 112º nº 6).

Conforme se afirma na sentença recorrida, «defende a impugnante que a alteração do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86 dada pelo Decreto Regulamentar nº 9/98, de 3 de Março, viola o nº 2 do artigo 5º do Decreto Lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, face à definição restritiva do conceito de exploração agrícola». E que o decreto regulamentar de 1998 modificou o falado decreto-lei, atentando contra o artigo 112º nº 6 da Constituição (ao tempo, 115º nº 5).

Ora, a questão que está em causa na presente impugnação judicial é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da impugnante, ora recorrente. A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75%, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador. Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4º

do decreto regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro.

3.3. O decreto-lei n.º 81/85, de 28 de Março (mais tarde referido no decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e por ele não revogado), pretendeu definir «o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária», tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo «Diário da República». Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial de segurança social «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas, «a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos». Quanto aos «trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele [regime geral] são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular» (do preâmbulo do diploma). Assim é que o artigo 3.º, conjugado com o artigo 2.º n.º 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral «os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola»; os «que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas»; os «que exerçam profissão comum a outras actividades económicas»; os que prestem serviço às empresas» «que se dediquem à produção da pecuária, da hortofloricultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial»; e os «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

Abrangidos pelo «regime especial de segurança social das actividades agrícolas» ficaram, nos termos do artigo 8.º do diploma, «os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas e que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral»; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo, pode notar-se que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas – para além do que consta do já transcrito artigo 3.º –, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2.º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e a pecuária, bem como «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da hortofloricultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial».

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o n.º 19/85.

3.4. Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social

cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a acreditar na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei n.º 81/85 se afirmava de «natureza residual», e no respectivo artigo 2.º n.º 2 se dizia ser de «natureza transitória», incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a «sectores economicamente mais débeis» «uma brusca subida dos encargos sociais», contrapartida necessária da «elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito», o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitóriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%), e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5.º fixa-se o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6.º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da hortofloricultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa global é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a «trabalhadores que exerçam actividades agrícolas», ou a «trabalhadores agrícolas», encontrando-se, no artigo 6.º, referência «aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas». As respectivas entidades empregadoras são designadas por «entidades patronais» tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei n.º 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma «será objecto de regulamentação por decreto regulamentar».

3.5. Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o n.º 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à da lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido no exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa – ao tempo, artigo 202.º – permite ao Governo, no exercício da função administrativa, «fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis». Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é

de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de «regime geral» e «regime especial», «regime geral dos trabalhadores por conta de outrem», e de «trabalhadores por conta de outrem».

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

3.6. Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava «alguns pontos de dúvida que importa clarificar», um deles respeitante «ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola». E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de «explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresas».

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que «no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram» aquelas empresas, assim se «ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Sector primário que, recorde-se, é o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam – designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores – que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concernente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem

a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

3.7. Defende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da «natureza e dimensão da exploração agrícola» em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confinar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades suas empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código de Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º nº 2 da Constituição.

3.8. Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei nº 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6 do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar n.º 9/88 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei n.º 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles — os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas.

E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas — só para efeitos do diploma, claro...

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do *Diário da República*, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Ao definir, restritivamente, o conceito de «explorações agrícolas», introduziu nela uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação.

Conforme se viu, o decreto-lei n.º 401/86, de acordo com o seu artigo 1.º, ocupa-se «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», que o artigo 2.º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da hortofloricultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial». Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o n.º 2 do artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar n.º 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. A contrario, dir-se-á, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei n.º 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacial idade ou secundar idade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar taxas contributivas transitórias inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma. Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar n.º 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5.º e 6.º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado.”

4. Termos em que se acorda em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e, julgando procedente a impugnação, anular o acto tributário impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Março de 2005. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 16 de Março de 2005.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Contribuições para a segurança social. Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro. Decreto regulamentar. Artigo 4.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março.*

### Sumário:

- I — *O decreto regulamentar que dá execução a um decreto-lei, para além de não o poder contrariar, deve destinar-se a dar-lhe execução.*
- II — *O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, na medida em que contraria o disposto nos artigos 5.º e 6.º, do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, é ilegal.*

Processo n.º 1361/04-30.

Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Juiz Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. A. A. FERREIRA, SA, com sede na Rua da Carvalhosa, 19, Vila Nova de Gaia, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real, a liquidação de Contribuições para a Segurança Social, feita pelo Centro Regional de Segurança Social de Vila Real, no montante de 507.161\$00.

O Mm. Juiz do TAF de Mirandela julgou a impugnação improcedente. Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O n. 2 do art. 4º do DR n. 75/86, que foi introduzido pelo DR n. 9/88, é ilegal porque viola o n. 2 do art. 5º do DL n. 401/86.

2. Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n. 6 do art. 112º da Constituição (o então n. 5 do art. 115º da Constituição).

3. A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, in casu, o referido n. 2 do art. 4º do DR n. 75/86, que foi acrescentado pelo DR n. 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4. A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n. 2 do art. 4º é válido.

5. O STA, por doutos acórdãos de 16/6/2004 (proc. 297/04), de 13/10/04 (proc. 311/04), proc. 332/04 e proc. 274/04, já veio, noutros processos, reconhecer que a razão está com a ora recorrente.

Não houve contra-alegações.

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

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

1. Em 15 de Outubro de 1996 a impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 2.529,71 € (Esc. 507.161\$00), referente ao mês de Setembro de 1996, aplicando a taxa social única — 34,75%.

2. A impugnação foi deduzida em 15/01/97.

3. Está em causa a eventual ilegalidade do n. 2 do art. 4º do Decreto Regulamentar n. 75/86, de 30/12, introduzido pelo Decreto Regulamentar n. 9/88, de 3/3.

Aquele primeiro diploma visa regulamentar o Decreto-Lei n. 401/86, de 2/12 e o segundo procedeu a duas alterações a queloutro diploma.

O diploma fundamental é assim o referido DL n. 401/86, servindo os restantes para o regulamentar.

O objectivo deste diploma vem consagrado no seu art. 1º, que o define assim:

“O presente diploma tem por objectivo alargar o âmbito do regime geral de segurança social a todos os trabalhadores que exerçam actividades agrícolas através da vinculação obrigatória, tendo em atenção as condições específicas do exercício da actividade ao regime geral dos trabalhadores por conta de outrem ou ao regime dos trabalhadores independentes, de acordo com as normas constantes deste diploma”.

O art. 5º do citado Decreto definiu qual o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem e o art. 6º definiu o regime contributivo de outros trabalhadores por conta de outrem.

Por sua vez, em execução daquele Decreto-Lei, o art. 4º do DR n. 75/86 veio definir quais as “actividades equiparadas a actividades agrícolas”.

Mas, aditando um n. 2 ao referido art. 4º deste diploma, o DR n. 9/88, veio restringir as “actividades equiparadas a actividades agrícolas”, estipulando que, “não se consideram explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas”.

Pois bem.

Desta restrição, e em execução dela, a liquidação impugnada sofreu um acréscimo, já que deu origem à aplicação de taxas superiores às previstas nos arts. 5º e 6º do citado DL n. 401/86.

Assim, se for ilegal, como defende a recorrente, o citado diploma regulamentar, ilegal será a liquidação impugnada (na parte em que as taxas respectivas superarem as previstas nos referidos normativos atrás citados).

Como é sabido, o regulamento normativo que dá execução a um decreto-lei, para além de não o poder contrariar “não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado”.

Será que o regulamento em questão ultrapassou essa execução?

Este Supremo Tribunal vem entendendo que sim, constituindo o acórdão deste Supremo Tribunal de 16/6/2004 (rec. n. 297/04) um estudo aturado da questão, que merece o nosso inteiro acolhimento, e para cuja fundamentação completa remetemos.

Escreveu-se nomeadamente no citado aresto:

“... O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei n. 401/86 — e já vimos ser ele mais favorável do que o geral — se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

“Ora, os já apontados artigos 5.º e 6.º do decreto-lei n. 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

“Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cf. o artigo 12.º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

“Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

“O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar n. 9/98 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei n. 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

“A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

“E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

“Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores,

“E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta...”.

E adiante:

“Temos, pois, que... é ilegal o artigo único do decreto regulamentar n. 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n. 2 ao artigo 4.º do decreto regulamentar n. 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5.º e 6.º do decreto-lei n. 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores”.

Assim, o acto tributário impugnado é ilegal, na medida em que as taxas aplicadas são superiores às previstas nos referidos art.ºs. 5.º e 6.º do referido DL n. 401/86.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso interposto, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se, em consequência, procedente a impugnação, pelo que se anula o acto tributário impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Março de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 16 de Março de 2005.

### Assunto:

*Reversão.*

### Sumário:

*Não tendo sido ordenada a reversão contra o oponente, é esta parte ilegítima na instância executiva, o que o não o impede de se opor à execução na qual foi indevidamente citado.*

Processo n.º 1373-04-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Francisco Luís Castro Ferreira Leite.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, julgou procedente a oposição e extinta a execução de IVA contra o oponente Francisco Luís Castro Ferreira Leite.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

A. Em causa está a decisão que, após ter concluído pela ilegitimidade do oponente nos termos do Art.º 9.º, n.º 3 e 204.º, n.º 1, al. b) do CPPT, determinou a procedência da presente oposição com a consequente extinção da execução fiscal quanto ao aqui oponente.

B. Não se conforma a Fazenda com o desta forma decidido, uma vez que, não constando o nome do oponente no despacho de reversão, é efectivamente de concluir pela ilegitimidade do mesmo que, aplicando exclusivamente o Art.º 9.º, n.º 3, tem por consequência a absolvição da instância.

C. Na verdade, a sentença apenas apreciou a questão prévia da nulidade da citação, matéria que lhe estaria vedada em sede de oposição, nos termos da jurisprudência dominante.

D. Acresce que o oponente arguiu, e em nosso entender bem, a nulidade da citação junto do órgão de execução fiscal, cabendo-lhe tomar posição quanto à referida nulidade, decisão que abrirá ao oponente os meios de reacção judicial necessários para tutelar os seus interesses.

E. Contudo, serviu tal via para concluir que o oponente é parte ilegítima nos termos previstos no Art.º 9.º, n.º 3 do CPPT e, por força de concausalidade, no Art.º 204.º, n.º 1, al. b) do CPPT.

F. Ao considerar verificados os requisitos constantes do Art.º 204.º, n.º 1, al. b) do CPPT, para concluir pela procedência da oposição e

extinção da execução fiscal quanto ao oponente, a sentença conheceu da matéria de fundo.

G. E além disso, fê-lo escusando-se do escrutínio judicial dos respectivos pressupostos, uma vez que foi prejudicada a apreciação de questões previamente identificadas como significativas.

H. E, a verdade é que até ao presente momento não ocorreu reversão relativamente ao oponente, pelo que se torna injustificado desresponsabilizá-lo judicialmente face ao disposto no Art.º 204º, n.º 1, al. b), quando o mesmo ainda não é um responsável subsidiário.

I. Na verdade, a inexistência do despacho de reversão contra o oponente conduz à não verificação do pressuposto de legitimidade para intervenção no procedimento tributário e no processo judicial tributário, previsto no Art.º 9º, n.º 3 do CPPT, o que constitui excepção dilatória de ilegitimidade da parte prevista no Art.º 494º, al. e) do CPC.

J. Nestes termos, constatada uma excepção que obsta ao conhecimento do mérito da causa, nos termos do estatuído no Art.º 493º, n.º 2 do CPC, a decisão tomada devia ter ido no sentido de absolver a Fazenda Pública da instância, conforme estipula a al. d) do Art.º 288º do CPC, sempre se escusando de apreciar da matéria de fundo relacionada com a responsabilidade subsidiária.

K. A sentença recorrida violou o disposto nos Art.ºs 9º n.º 3 e 204º, n.º 1, al. b) do CPPT e Art.º 288º, n.º 1, al. d), 493º, n.º 2 e 494º, al. e) do CPC.

O EMMP sustenta que o recurso merece provimento pois que tendo o recorrido arguido no processo de execução fiscal a nulidade da sua citação, por não ter havido prévio despacho de reversão da execução contra si, e, deduzido a presente oposição à execução com o mesmo fundamento e não sendo a nulidade da citação para a execução fundamento de oposição e por não haver que proceder à convalidação da petição de execução em requerimento ao processo de oposição a sentença recorrida em vez de conhecer do mérito devia antes rejeitar a petição de oposição ao abrigo do artº 209º 1 b) do CPPT.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A — Na 1ª Repartição de Finanças de Matosinhos foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1821/96-100106.0., contra a “Sociedade de Construções Sá Lourenço, S.A.”, contribuinte n.º 501 199 110, com sede na Rua Brito e Cunha, n.º 123 — 1 Frt, Matosinhos, para cobrança de dívidas de IVA dos anos de 92 e 94, nos montantes de, respectivamente, Esc. 16.804.994\$00 e Esc. 4.323.684\$00 (cfr. doc. de fls. 2 a 4, do processo de execução fiscal apenso aos presentes autos).

B — Por ofício de 27/03/96, Miguel Ângelo da Cunha Teixeira e Melo, na qualidade de liquidatário judicial da “Sociedade de Construções Sá Lourenço, S.A.”, vem informar a 1ª Repartição de Finanças de Matosinhos que a mesma foi declarada em estado de falência por sentença de 10/02/95, no Processo n.º 881/94, que correu termos no 3º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Matosinhos (cfr. doc. de fls. 5 do processo de execução fiscal).

C — Em 11/09/96 foi prestada uma informação pelo 1º Serviço de Finanças de Matosinhos, da qual consta que (cfr. doc. de fls. 10 e 11 do processo de execução fiscal):

- A sociedade executada foi declarada falida por sentença de 10/02/95, conforme informação prestada pelo liquidatário judicial;

- Posteriormente foram instaurados, naquele Serviço de Finanças, os processos executivos para cobrança de dívidas ao CRSS, de IVA, no montante de Esc. 21.128.678\$00, respeitantes aos períodos de Janeiro a Dezembro de 1992, Janeiro de 1994 e Abril de 1994, e de IRS;

- Foram administradores da sociedade, no período a que respeitam as dívidas, e conforme resulta do registo da 3ª Conservatória do Registo Comercial do Porto, Acácio Ferreira Teixeira (de 04/09/91 a 23/04/92), Alberto Adriano Moreira Leal (de 23/04/92 a 06/05/92), Francisco Luís de Castro Ferreira Leite (de 27/05/92 a 21/12/92), Albano Marques de Paiva Soares de Azevedo de Castro e Sousa (de 21-12-92 a 22/02/93) e António Joaquim da Silva (de 22/02/93 a 14/02/95)

- São responsáveis pelas já referidas dívidas os seguintes administradores: Acácio Ferreira Teixeira, Alberto Adriano Moreira Leal, Albano Marques de Paiva Soares de Azevedo de Castro e Sousa e António Joaquim da Silva.

D — Por despacho de 13/09/96, e considerando a informação referida em C) e ainda o facto de todos os bens da executada se encontrarem apreendidos pelo Tribunal Judicial no processo de falência, foi ordenado o seguinte (cfr. doc. de fls. 10 e 11 do processo de execução fiscal):

“... *prossiga a execução por reversão da dívida contra os seus responsáveis subsidiários, os administradores da empresa a seguir indicados.*

- *Acácio Ferreira Teixeira,*

- *Alberto Adriano Moreira Leal,*

- *Albano Marques de Paiva Soares de Azevedo de Castro e Sousa, e*

- *António Joaquim da Silva...*”

E — Em 13/11/96 foram apensados aos autos de execução fiscal referidos em A) o processo de execução fiscal n.º 104989.5/96, respeitante a dívidas de IRC do ano de 1992 no valor de Esc. 49.833.399\$00 (cfr. doc. de fls. 13 e 23 do processo de execução fiscal).

F — Em 09/03/99, pelo ofício n.º 3072, a 1ª Repartição de Finanças de Matosinhos remeteu ao Sr. Chefe do 11º Bairro Fiscal de Lisboa a carta precatória n.º 62/99, instaurada contra Francisco Luís de Castro Ferreira Leite, ora oponente, e referente ao processo de execução fiscal n.º 1821-96/1001 06.0-Aps. (cfr. doc. de fls. 49 do processo de execução fiscal).

G — A carta precatória referida em F) respeitava a dívidas de IVA e IRC do ano de 1992, no montante total de Esc. 66.638.393\$00 (cfr. doc. de fls. 50 e 51 do processo de execução fiscal).

H — Por carta registada com aviso de recepção, de 16/03/99, do 11º Bairro Fiscal de Lisboa, foi remetida citação a Francisca Luís Castro Ferreira Leite, conforme documento junto a folhas 58 do processo de execução fiscal, que aqui damos por integralmente reproduzido.

I — Em 14/04/99 deu entrada na Repartição de Finanças do 11º Bairro Fiscal de Lisboa um requerimento apresentado por Francisco Luís Castro Ferreira Leite e dirigido ao Sr. Chefe da 1ª Repartição de Finanças de Matosinhos, no qual vem arguir a nulidade da citação, alegando que tal decorre do facto de não constar dos autos qualquer despacho que ordene a reversão da execução contra si, pelo que é completamente alheio à mesma (cfr. doc. de fls. 70 a 73 do processo de execução fiscal).

J — O requerimento referido em I) foi enviado à 1ª Repartição de Finanças de Matosinhos em 19/04/99 (cfr. doc. de fls. 75 do processo de execução fiscal).

K — Francisco Luís Castro Ferreira Leite foi administrador da “Sociedade de Construções Sá Lourenço, S.A.” de 04/04/92 a 21/12/92 (cfr. docs. de folhas 10 a 22 e 40 a 48 dos autos).

L — Na assembleia-geral de accionistas realizada em 04/04/92, o ora oponente propôs a destituição com justa causa dos anteriores adminis-



tradores da “Sociedade de Construções Sá Lourenço, S.A.”, tendo sido nomeada nova administração (cfr. doc. de fls. 10 a 20 dos autos).

M — Quando o oponente iniciou funções de administrador da referida sociedade, a mesma encontrava-se numa situação económica difícil (cfr. depoimentos prestados pelas três testemunhas).

N — Foi durante o seu período de administração que foram concluídas obras que há muito estavam em curso, como, a do Hospital de Santa Maria, a do Tribunal de Tarouca, a da Conservatória do Registo Automóvel do Porto, tendo-lhe ainda sido adjudicadas novas obras, como a do Pavilhão Gimnodesportivo em Loures (cfr. depoimento das três testemunhas e docs. de folhas 77 a 80 dos autos).

3.1. A sentença recorrida identificou como questões a apreciar as seguintes:

- Questão prévia: nulidade da citação efectuada ao ora oponente na qualidade de responsável subsidiário da executada originária, “Sociedade de Construções Sá Lourenço, S.A.”

2º - Em que momento nasce a responsabilidade subsidiária dos administradores, pelo pagamento de dívidas de impostos e que período de tempo abrange.

3º - Da culpa do oponente na administração da devedora originária.

4º - Da existência denexo de causalidade entre a insuficiência do património da executada e a actuação do oponente.

5º - Do benefício da excussão prévia.

Depois de afirmar que o oponente alega a nulidade (ou inexistência) da citação que lhe foi efectuada na qualidade de responsável subsidiário da executada originária por não constar do título executivo, nem existir qualquer despacho de reversão que legitime o prosseguimento da execução contra si e apesar de tal nulidade já haver sido arguida no âmbito do processo executivo e apesar de o oponente entender que a oposição está dependente do que vier aí a ser decidido, só devendo prosseguir em caso de indeferimento da sua pretensão, acrescenta a sentença recorrida que, independentemente do que for decidido a propósito da arguição da nulidade interposta pelo oponente, é já possível apreciar a presente oposição, até porque aquela decisão não vai ter qualquer influência no julgamento desta.

Acrescenta que em última análise, determinaria a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, caso se entendesse que a citação era nula e decidindo-se em sentido contrário, sempre teria que ser apreciada a presente oposição, o que seria feito nos precisos termos em que neste momento o será.

E conhecendo de fundo julgou a oposição procedente uma vez que inexistindo despacho de reversão contra o oponente, este é parte ilegítima na execução (artigo 9º, n.º 3 do CPPT) e por outro lado, e nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 23º da LGT, a “responsabilidade subsidiária efectua-se por reversão do processo de execução fiscal” ou seja, antes da reversão não existe a figura do responsável subsidiário até porque o momento da constituição da responsabilidade subsidiária é a data em que for proferido despacho de reversão.

Acrescentou que se encontram preenchidos os requisitos constantes do n.º 1, al. b) do artigo 204º do CPPT verificando-se a ilegitimidade da pessoa citada, uma vez que a mesma não figura no título executivo e não é responsável pelo pagamento da dívida sendo parte ilegítima no processo de execução fiscal.

Concluiu que em face do exposto resulta prejudicada a apreciação das restantes questões suscitadas pelo oponente.

3.2. A recorrente FP, se bem entendemos o seu pensamento, não questiona a ilegitimidade do oponente pois que até a afirma.

Com efeito a segunda conclusão (B) das suas alegações é do seguinte teor “não se conforma a Fazenda com o desta forma decidido, uma vez que, não constando o nome do oponente no despacho de reversão, é efectivamente de concluir pela ilegitimidade do mesmo”.

E volta a reafirmar tal ilegitimidade bem como os respectivos pressupostos nas conclusões H e I das conclusões das suas alegações quando refere que “a verdade é que até ao presente momento não ocorreu reversão relativamente ao oponente, pelo que se torna injustificado desresponsabilizá-lo judicialmente face ao disposto no artº 204º, nº 1, al. b), quando o mesmo ainda não é um responsável subsidiário” pois que “a inexistência do despacho de reversão, contra o oponente, conduz à não verificação do pressuposto de legitimidade para intervenção no procedimento tributário e no processo judicial tributário, previsto no artº 9º nº 3 do CPPT, o que constitui excepção dilatória de ilegitimidade da parte prevista no artº 494 al. e) do CPC”.

Daí que se possa afirmar que não questiona a recorrente FP que o nome do oponente não consta do despacho de reversão.

Acrescenta, contudo, a recorrente FP (conclusões A e B) que em causa está a decisão que, após ter concluído pela ilegitimidade do oponente nos termos do artº 9º nº 3 e 204º, nº 1, al. b) do CPPT, determinou a procedência da presente oposição com a consequente extinção da execução fiscal quanto ao aqui oponente quando deveria levar apenas à absolvição da instância.

E conforme resulta do citado artº 9º 3 do CPPT “a legitimidade dos responsáveis subsidiários resulta de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal ...”.

O instituto da reversão sendo exclusivo da execução fiscal e desconhecido na execução comum, como se escreveu no Ac. de 6-2-2002, Rec. 25.037, traduz-se numa modificação subjectiva da instância, pelo chamamento, a fim de ocupar a posição passiva na acção, de alguém que não é o devedor que figura no título pelo que o legislador só consagrou o instituto da reversão da execução fiscal, como alteração subjectiva da instância executiva, para possibilitar que, por essa via, se cobrem, no mesmo processo executivo, as dívidas de impostos, mesmo de quem não ocupa, inicialmente, a posição passiva na execução, por não figurar no título executivo o que se justifica em atenção à natureza da dívida e aos interesses colectivos em jogo (por isso que o legislador concebeu a execução fiscal como um meio mais expedito e célere do que o comum para a cobrança coerciva das dívidas fiscais), e à certeza e liquidez destas dívidas, atributos que não ornaram, necessariamente, as dívidas não tributárias.

Daí que a mencionada legitimidade se refira à intervenção na execução fiscal no lugar do executado a qual só pode ocorrer desde que ocorra inexistência ou insuficiência dos bens penhorados do devedor principal nos termos dos artºs 23º 2 da LGT e 153º 2 do CPPT.

Assim não tendo sido ordenada a reversão contra o oponente é este parte ilegítima na instância executiva o que o não impede de se opor à execução na qual foi indevidamente citado.

A consequência desta ilegitimidade na execução é a procedência da oposição.

E tal julgamento não impede, contudo, se outros motivos o não inviabilizarem, que venha a ser proferido despacho de reversão contra o

oponente pois que o fundamento que levou à procedência da oposição foi a inexistência da provada não reversão.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao recurso e absolve-se o oponente da instância executiva.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Março de 2005. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 16 de Março de 2005.

### Assunto:

*Princípio da equivalência e da efectividade do direito comunitário. Primado do direito comunitário sobre a CRP.*

### Sumário:

- I — Tendo o contribuinte um prazo de quatro anos para pedir a restituição de um tributo indevidamente liquidado e não tendo pedido essa restituição dentro desse prazo, não pode alegar que o prazo de 90 dias para deduzir impugnação judicial é insuficiente para tornar efectivo o direito comunitário (princípios da equivalência e da efectividade).*
- II — O direito comunitário goza do primado sobre as normas constitucionais portuguesas, nos termos do artigo 8.º, n.º 4, da CRP, na redacção da Lei Constitucional n.º 1/2004.*

Processo n.º 1871/03-30.

Recorrente: Pingo Doce — Distribuição Alimentar, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Almeida Lopes.

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

### 1º Relatório

Com base na violação do direito comunitário por normas do direito português, Pingo Doce – Distribuição Alimentar, SA, com sede na Rua Tierno Galvan, Torre 3, Piso 9, Lisboa, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de emolumentos notariais, por conta de 23.12.1996, em resultado de uma escritura pública outorgada no 4º Cartório Notarial de Lisboa para aumento do capital social.

Por sentença de fls. 433 e seguintes, o Mº Juiz do 2º Juízo do extinto Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente por ter caducado o prazo para apresentação da impugnação judicial, pois esta foi apresentada em 9.11.2001 e o acto de liquidação foi praticado e pago em 23.12.1996. Ora, não sendo caso de nulidade do acto de liquidação, o prazo legal para apresentação da impugnação era de 90 dias.

Não se conformando com a sentença, dela recorreu a impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 450 e seguintes, nas quais concluiu pela violação do princípio da efectividade do direito

comunitário, pela violação do dever de um supremo tribunal fazer o reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e pela inconstitucionalidade da interpretação normativa do artº 234º do Tratado de Roma por violação do princípio constitucional do juiz natural.

Neste STA, o Mº Pº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a sentença recorrida deve ser confirmada ou reformada.

Vem dado como provado que a liquidação é de 23.12.1996 e a impugnação judicial deu entrada em 9.11.2001 e que se trata de uma liquidação de emolumentos notariais por escritura para aumento do capital social.

### 2º Fundamentos

Entende a recorrente que a interpretação feita pelo Mº Juiz a quo violou o princípio da efectividade do direito comunitário, pois um prazo de 90 dias não permite que o direito comunitário se torne efectivo.

Este STA já tratou desta questão de direito no acórdão de 30.1.2002, Procº nº 26. 231, que foi assim sumariado:

I – O direito comunitário não tem norma sobre o prazo para a restituição do indevido;

II – Aplica-se o prazo da lei portuguesa (5 anos pelo artº 35º do Regime da Administração Financeira do Estado e 4 anos pelo artº 78º da Lei Geral Tributária);

III – Compete à ordem jurídica de cada Estado-Membro regular as modalidades processuais e prazos das acções de restituição do indevido destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que para os cidadãos decorrem do direito comunitário, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis do que as das acções análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro, não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pelo direito comunitário (princípio da efectividade);

IV – Um prazo de 4 ou de 5 anos respeita esses princípios do direito comunitário;

V – Este prazo de restituição do indevido nada tem a ver com o prazo de 90 dias para deduzir impugnação judicial: um prazo é razoável para impugnar e outro é razoável para restituir o indevido;

VI – O STA não deve fazer um reenvio ao TJCE quando for conhecida uma jurisprudência europeia constante e uniforme sobre um dado ponto de direito comunitário (teoria do acto claro ou teoria do precedente europeu).

Não há razões para alterar esta jurisprudência, que sempre foi seguida por este STA.

Para mais desenvolvimentos, remete-se para os seguintes acórdãos do TJCE:

- de 29.6.88, Pº 240/87;
- de 27.2.80, Pº 68/79;
- de 10.7.80 Pº 826/79;
- 17.7.97, Pº C-90/94;
- 17.11.98, Pº C-228/96;
- de 9.2.99, Pº C-343/96;
- 24.9.02, Pº C-225/2000.

A recorrente podia ter feito um pedido de revisão do acto de liquidação no prazo de 5 anos (artº 94º, nº 1, al. b), do CPT) ou no prazo de 4 anos (artº 78º, nºs 1 e 6, da LGT). Se esse pedido fosse indeferido, a recorrente podia deduzir impugnação judicial no prazo de 90 dias.

Como seguiu um processo errado para defesa dos seus interesses, sibi imputet. A impugnação judicial é que tem de ser apresentada no prazo de 90 dias. Trata-se de um prazo de caducidade e peremptório que não viola o direito comunitário.

O artº 234º do Tratado de Roma não viola a CRP, nomeadamente o princípio do juiz natural. Por outro lado, a CRP não é padrão de validade de normas jurídicas que lhe são superiores, pois o primado do direito comunitário sobre o direito constitucional dos Estados-Membros é um princípio estruturante do direito comunitário, sempre reafirmado pelo TJCE. Consta hoje do artº 8º, nº 4, da CRP, na redacção que lhe foi dada pela Lei Constitucional nº 1/2004, de 24 de Julho. Não estão aqui em causa os princípios fundamentais do Estado de Direito democrático.

No acórdão CILFIT, o TJCE disse que não há que fazer o reenvio prejudicial quando a questão for impertinente, quando a lei comunitária seja clara e quando já haja um precedente na jurisprudência europeia.

### 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, 16 de Março de 2005 — Almeida Lopes (relator) — Fonseca Limão — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 30 de Março de 2005.

### Assunto:

*Omissão de pronúncia. Reclamação de decisão do órgão de execução fiscal. Lesividade.*

### Sumário:

- I — *Só ocorre omissão de pronúncia quando o julgador se não pronuncia sobre questões que deva apreciar ou conheça de questões de que não deva conhecer.*
- II — *As decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal só são susceptíveis de reclamação nos termos do artigo 276.º do CPPT quando afectem direitos e interesses legítimos e a sua subida diferida cause prejuízo irreparável.*
- III — *A citação do executado para se opor, pedir o pagamento em prestações ou a dação em pagamento não constitui acto lesivo causador de prejuízos irreparáveis que permita o recurso àquela reclamação.*

Processo n.º 256/05-30.

Recorrente: Cruz & C., S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

“Cruz e Companhia, S.A.” reclamou para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu da decisão proferida pelo Chefe do Serviço de Finanças

de Tondela que ordenou a sua citação nos termos e com as formalidades prescritas no artigo 190º do CPPT.

Pelo Mº Juiz daquele Tribunal foi indeferida a reclamação.

Dessa decisão recorreu então o reclamante para este Supremo Tribunal Administrativo, tendo formulado as seguintes conclusões:

1) A douta sentença recorrida omite pronúncia sobre a falta de requisitos essenciais do título executivo.

2) A falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental, constitui nulidade insanável em processo de execução fiscal (art.165º, nº1, al. b) CPPT), que conduz à nulidade do título e é de conhecimento oficioso (art. 165º, nº4 CPPT).

3) A sentença recorrida, tendo deixado de pronunciar-se sobre essa questão, ao contrário do que deveria, é nula (art. 668º, nº1, al. d) do CPC, ex vi do art. 2º do CPPT), conforme virá declarado, com as consequências legais.

SEM PRESCINDIR,

4) A lei de autorização legislativa que está na génese da aprovação do CPPT, a Lei nº87-B/98, de 31 de Dezembro, autoriza o Governo a aprovar o CPPT «no respeito pela compatibilização das suas normas com as da lei geral tributária e regulamentação das disposições da referida lei que desta careçam» (art. 51º, al.c) da Lei nº87-B/98).

5) O direito de reclamação para o juiz da execução fiscal de todos os actos lesivos é assegurado pelos arts. 95º nº1 e nº2, al. j) e nº103º, nº2 da Lei Geral Tributária.

6) A decisão de instaurar a execução e mandar citar a recorrente não é meramente liminar: é uma daquelas decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal que no processo afectam os direitos e interesses legítimos da executada, *maxime* os garantidos nos termos do art.26º da CRP: bom nome e reputação, imagem, e protecção legal contra quaisquer formas de discriminação.

7) Esse despacho, por si mesmo, é um acto lesivo e como tal reclamável no termos do dispositivo conjugado dos artigos 163º e 276º a 278º do CPPT.

8) A dimensão normativa que a sentença recorrida extrai do artigo 278º do CPPT padece de inconstitucionalidade orgânica, por não se conformar com as pertinentes normas dispostas na Lei Geral Tributária, extravasando o âmbito da referida lei de autorização legislativa e o âmbito da competência do Governo nesta matéria (art. 165º, nº1, al. i) da CRP). SEM PRESCINDIR,

9) A reclamação com o fundamento peticionado perde qualquer utilidade caso não suba ao tribunal imediatamente e com efeito suspensivo.

10) E isso independentemente de a reclamante ter invocado, ou não, prejuízo irreparável - o qual ocorre sempre que estamos perante um acto lesivo dos respectivos direitos, liberdades e garantias.

11) A interpretação dos arts. 276º a 278º do CPPT consignada na douta decisão recorrida, pugna pela não admissão, ou subida meramente diferida, da reclamação enferma de inconstitucionalidade material; desde logo, por violar os direitos ao bom nome e reputação, imagem e protecção legal contra quaisquer formas de discriminação, consagrados no art. 26º da CRP; mas, também, por contrariar o disposto nos arts. 103º, 268º, nº3 e nº4 da CRP.

SEM PRESCINDIR,

12) A sentença recorrida é ilegal por impedir a reclamação para o tribunal tributário de decisão proferida pelo órgão da execução fiscal que afecta os direitos e interesses legítimos do executado.

13) Deste modo não garantindo à recorrente o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal que lhe vem assegurado pelos arts. 95º nº1 e nº2, al. j) e nº103º, nº2 da LGT.

14) A prevalência da Lei Geral Tributária sobre a demais legislação de carácter fiscal vem afirmada pelo art. 1º do CPPT, aqui violado. ASSIM É QUE,

15) Deverá vir declarada nula ou revogada a decisão recorrida, com as consequências legais.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por não ocorrer a omissão de pronúncia suscitada nem o acto ser lesivo.

Com dispensa de vistos vêm os autos à conferência.

A decisão recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) Em 13/10/2004, o Reverificador Assessor da Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo - Divisão de Controlo Aduaneiro e Venda de Mercadorias da Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro do Porto, emitiu certidão de dívida contra a Reclamante, na importância de 2.192.451,38 € - cfr. fls. 2;

B) Pelo ofício n.º 4129 de 15/10/2004, foi requerido ao Chefe do Serviço de Finanças de Tondela a cobrança coerciva da dívida referida em A) - cfr. fls.15;

C) Em 22/10/2004, o Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, com base na certidão referida em A) e do requerido em B), ordenou a passagem de mandado de citação - cfr. fls. 16;

D) Em 25/10/2004 foi citada a ora Reclamante de que lhe foi instaurado pelo Serviço de Finanças de Tondela - (2704), o processo de execução fiscal n.º 2704200401005022, tendo por objecto a cobrança de dívida aduaneira, no montante de 2.192.451,38 € acrescido de juros de mora — cfr. fls. 19;

E) Em 04/11/2004, a presente reclamação deu entrada no Serviço de Finanças de Tondela - cfr. fls. 32 a 39;

F) Não foi efectuada a penhora ou a venda de bens da Reclamante. Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Nas conclusões das suas alegações a recorrente suscita quatro questões a conhecer subsidiariamente no caso das anteriores não terem logrado êxito, a saber:

1. omissão de pronúncia; sem prescindir
2. lesividade do acto recorrido e inconstitucionalidade orgânica caso assim não seja entendido; sem prescindir
3. subida imediata do recurso e inconstitucionalidade material; sem prescindir
4. ilegalidade da sentença por impedir a reclamação.

Vejamos então se ocorre omissão de pronúncia geradora de nulidade. Nos termos do artigo 125º nº1 do CPPT - tal como no artigo 668º nº1 alínea d) do CPC - constitui causa de nulidade da sentença a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer. Vejamos então se o julgador cometeu a nulidade referida.

No entender da recorrente a sentença sofre de tal nulidade por não ter apreciado a falta dos requisitos essenciais do título executivo que invocara. Lendo a sentença não pode deixar de concluir-se que a mesma apreciou tal questão ao decidir que o meio idóneo para arguir tal falta era o processo de oposição à execução fiscal e não a reclamação ao abrigo dos artigos 276º e seguintes do CPPT. A recorrente pode não

concordar com tal decisão mas não pode dizer que a mesma não foi decidida e que por isso haverá omissão de pronúncia. Não procede pois a primeira questão suscitada no recurso, não ocorrendo por isso a nulidade invocada.

A sentença recorrida entendeu que o acto recorrido do chefe da repartição de finanças que mandou citar a recorrente para os termos da execução não é um acto lesivo por não afectar os seus direitos e interesses legítimos, não sendo por isso susceptível de reclamação para o Tribunal nos termos do artigo 276 e segs. do CPPT. Prescreve aquele normativo que “as decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância.”. Por seu turno o artigo 278º diz que o tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final. Todavia o nº3 do mesmo normativo - e isto prende-se com a terceira questão colocada pela recorrente - excepciona casos em que possa ocorrer prejuízo irreparável por virtude das ilegalidades que enuncia, nenhuma das quais tendo aplicação ao caso vertente. Todavia, como refere Jorge de Sousa (CPPT anotado, 4ª edição, fls. 1049), “apesar do carácter taxativo que a redacção deste nº3 do art 278º dá ao elenco dos casos de subida imediata das reclamações, não poderá, sob pena de inconstitucionalidade material, restringir-se aos casos indicados nesse regime de subida”, referindo a possibilidade de subida imediata sempre que sem ela o interessado sofra prejuízo irreparável. Assim sendo haverá que ver se o acto que provocou a reclamação será ou não um acto lesivo e, se o for, se a não subida imediata provocará prejuízo irreparável. Diga-se também e desde já que se não vê em que é que a reclamação prevista no CPPT contende com o disposto no artigo 103º da LGT, nem que os termos em que está regulada consubstancie qualquer inconstitucionalidade orgânica por parte daquele normativo.

A questão da lesividade tem sido largamente abordada em acórdãos da Secção de Contencioso Administrativo, dos quais se respigam alguns excertos:

“*Só os actos administrativos que operam, por si, a modificação da situação jurídica concreta dos recorrentes, podem ser considerados lesivos*” - acórdão 194/02 de 13/10/04;

“*O artigo 268º nº4 da CRP assegura aos administrados o direito de impugnar contenciosamente quaisquer actos administrativos que lesem os seus direitos, devendo considerar-se imediatamente lesivos, e por isso imediatamente impugnáveis contenciosamente, todos os actos administrativos que tenham repercussão negativa imediata na esfera jurídica dos destinatários, quando a sua lesividade não puder ser diferida por meios administrativos de impugnação* - acórdão 1999/03 de 6/10/04;

“*I - A adopção pelo nº4 do art 268º da CRP do critério da lesividade do acto administrativo para a determinação da sua recorribilidade não implica que todo o acto lesivo seja imediatamente sindicável e que o interessado esteja dispensado do esgotamento dos procedimentos gratuitos para a abertura da via contenciosa.*

“*II - Só assim não será quando o percurso imposto por lei para a abertura da via contenciosa esteja de tal modo erigido de dificuldades que, na prática, suprima, ou restrinja em medida intolerável, o direito ao recurso contencioso*” - acórdão 202/02 de 16/10/02.

Do que se transcreveu facilmente se concluirá que, mesmo para efeitos de inconstitucionalidade, não basta que um acto do chefe da repartição

de finanças cause algum prejuízo ao interessado para que ele possa desde logo recorrer à reclamação a que se refere o artigo 276º do CPPT. Se assim fosse esta via excepcional passaria a ser o meio ordinário de recurso. Ora no caso vertente o acto praticado consistiu na citação da interessada para, nos termos e com as formalidades prescritas no artigo 190º do CPPT, deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento relativamente a uma dívida não paga. Por isso a própria citação destina-se a que o executado se possa defender pelo que seria uma grave entorse à lógica considerar que tal citação era um acto lesivo dos direitos ou interesses legítimos da executada. Esta poderia, e para isso foi notificada, defender os seus direitos na oposição à execução. Do que temos vindo a referir teremos de concluir que o acto do chefe da repartição de finanças que mandou citar a recorrente não era susceptível de reclamação nos termos do artigo 276º do CPPT, não violando tal entendimento a garantia constitucional de tutela jurisdicional efectiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos administrados prevista no artigo 268º n.º4 da CRP. Falecem pois, pelos motivos indicados, as últimas três questões colocadas pela recorrente nas conclusões das suas alegações e que acima se equacionaram.

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

Custas pela recorrente fixando em 70% a procuradoria.

Lisboa, 30 de Março de 2005. — *Vitor Meira* (relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta de Queiroz*.



## DIÁRIO DA REPÚBLICA

### APÊNDICE

#### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

**PREÇO DESTE NÚMERO € 26,56 (IVA INCLUÍDO 5%)**

*Depósito legal n.º 25 495/89*

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.