DIÁRIO DA REPÚBLICA

8 de Setembro de 2003

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.ª Secção
(Contencioso Tributário)
Decisões em subsecção
em matéria de contencioso tributário geral
durante o 2.º trimestre de 2001

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Nulidade processual.

Doutrina que dimana da decisão:

A arguição de eventual nulidade processual, resultante da falta de notificação da sentença, e suscitada após a notificação da conta, não necessita de utilizar expressamente a palavra nulidade bastando, para se entender que a mesma foi questionada, que afirme que não foi notificada da sentença pois que o rigorismo formal deve ser suprido pela materialidade do pretendido pelas partes no processo, no respeito pelo princípio da prevalência sobre a forma.

Recurso n.º 22 929. Recorrente: Centro Português de Design. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Centro Português de Design recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, não tomou conhecimento do recurso interposto pelo requerimento de 20-05-97 e concedeu provimento ao recurso interposto pelo requerimento de 13-05-97, declarou nulo o despacho recorrido e, em substituição, indeferiu o pedido de notificação da sentença.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1) Funda-se a decisão em crise no facto de que em 20 de Maio de 1997 a recorrente interpôs recurso do despacho de 21 de Abril de 1997, do seguinte teor: *"A sentença transitou. Notifique para pagamento das custas"* [cf. suas als. g) e h)];

2) Ao fixar tal facto o acórdão recorrido violou as normas ínsitas nas disposições combinadas dos art. 1º *in fine* da LPTA e 150º, também parte final, do Cód. Proc. Civil;

3) Ao considerar que vale como data do acto processual de interposição do recurso, a data em que o respectivo requerimento remetido à Secretaria judicial pelo correio, sob registo, nela dá entrada e não a de efectivação do respectivo registo postal, o acórdão recorrido violou o disposto na parte final do nº 1 do art. 150º do Cód. Proc. Civil aplicável *ex vi* art. 1º *in fine* da LPTA;

4) Funda-se a decisão em crise no facto de a carta registada em 5 de Maio de 1997 repetir a notificação efectuada pela carta registada de 28 de Abril de 1997 [cf. sua al. l)];

5) Ao afixar tal facto a acórdão recorrido violou a norma jurídica ínsita no art. 66º do Cód. Proc. Tributário;

6) Ao considerar que à data do carimbo de entrada, na estação dos CTT, da carta com o aviso da notificação da decisão judicial, se sobrepõe, para a fixação de expedição mencionada na cota lavrada no processo, o acórdão recorrido violou o disposto no art. 66º do Cód. Proc. Tributário, na interpretação que dele tem feito este Tributário, na interpretação que dele tem feito este Tribunal, nomeadamente, no acórdão de 29/10/80 objecto de prolacção no recurso nº 1613;

7) A isto acresce que essa carta não repete a notificação efectuada pela carta registada de 28 de Abril de 1997 mas antes procede à notificação constante da carta datada de 22 de Abril de 1997 e registada no dia seguinte;

8) Funda-se a decisão em crise no facto de a carta registada em 23 de Abril de 1997 notificar a recorrente do despacho de 21 de Abril de 1997, do seguinte teor. *"A sentença transitou. Notifique para pagamento das custas"* [cf. suas als. h) e g)];

9) Ao fixar tal facto o acórdão recorrido violou a norma jurídica ínsita no nº 3 do artigo 67º do Cód. Proc. Tributário;

10) Ao considerar que a notificação é feita por carta registada dirigida para o escritório do notificando, quando do endereço da mesma não costa o piso e o alojamento no piso do referido escritório e por tal razão a mesma é devolvida ao remetente sem que tenha efectivamente sido recebida pelo destinatário, o acórdão recorrido violou o disposto no nº 3 do art.67º do Cód. Proc. Tributário;

11) Tal norma devia ter sido interpretada e aplicada no sentido de que para que a notificação possa ser considerada feita, a respectiva carta deve conter no seu endereço o conjunto de informações precisas e completas que permitam o seu encaminhamento e entrega ao destinatário, sem equivoco e sem necessidade de investigação, i.e., deve constatar no endereço toda a informação necessária para possibilitar a localização do destinatário nomeadamente o piso e o alojamento no piso;

12) Tendo a carta registada dirigida para o domicílio do notificado com a notificação do referido despacho de 21 de Abril de 1997 a data do carimbo de entrada, na estação dos CTT, de 6 de Maio de 1997 e tendo o respectivo requerimento de interposição de recurso sido remetido à secretaria judicial do Tribunal de 1ª Instância, pelo correio, sob registo postal efectivado em 19 de Maio de 1997, tal recurso é tempestivo;

13) Funda-se a decisão em crise nas normas ínsitas nas disposições combinadas dos arts. 153º, 201º, nº 1 do Cód. Proc. Civil para concluir estar sanada a nulidade que consiste na falta de notificação da sentença por não ter sido arguida no prazo legal;

14) Ao fazê-lo, o acórdão recorrido violou as referidas normas interpretando-as e aplicando-as num sentido que, salvo o devido respeito, não é o correcto;

15) O art. 201º referindo deve ser interpretado no sentido de que a omissão dum acto que a lei prescreva só produz nulidade quando a lei expressamente o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa. A lei não declara expressamente que a falta de notificação da sentença constitui nulidade nem tal omissão influi na decisão da causa pois é ela própria a decisão. De onde, a lei ter sido neste caso erradamente aplicada;

16) Mas apesar disso tal omissão foi atempadamente alegada no requerimento de ilisão da respectiva presunção legal, pelo que se deu cabal cumprimento às normas ínsitas nos arts. 153º e 205º, nº 1 do mesmo diploma legal;

17) Ilidida a presunção legal foi tempo de oferecer nova prova, agora já livre, como se fez;

18) Da reparação do agravo decorrerá a possibilidade de produção de prova e consequentemente a decisão de notificação da sentença.

A AF informou, fl. 180, que o crédito executado foi parcialmente anulado quanto aos juros compensatórios no montante de 839.014$00, referentes aos juros compensatórios de 1989.

A EMMP entende que se verifica inutilidade superveniente da lide no que respeita aos juros compensatórios de 1989 referidos acrescentando quanto mais o recurso merece provimento.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

a)- Com data de 22 de Maio de 1996, foi proferida sentença, nos presentes autos de oposição, que a julgou improcedente (cf. fls. 43/44).

b)- Para notificação dessa sentença ao oponente, ora recorrente, foi expedida carta registada em 11 de Junho de 1996, para a morada do seu advogado constituído, constante nos autos (cf. procuração de fls. 21 e registo a fls. 47 vº).

c)- Não tendo sido interposto recurso da sentença, em 11 de Julho de 1996, foi elaborada a conta das custas devidas no processo, da responsabilidade do recorrente, vindo este a ser notificado dessa conta, na pessoa do referido advogado e na mesma morada, por carta registada de 16 de Setembro de 1996 (cf. 48 e49).

d)- Em 25 de Setembro de 1996, deu entrada na secretaria do Tribunal *a quo*, um requerimento do oponente, onde este refere ter sido notificado da conta, mas não da sentença e requer, "nos termos e para os efeitos do nº4 do art 1º do D.L. nº121/76 de 11-02 (...) que sejam requisitadas aos correios informações sobre a presumida recepção dessa notificação" (cf. fls. 50).

e)- Deferido o requerimento pelo Mmo. Juiz, vieram os CTT informar, em 26 de Março de 1997, que "concluídas as necessárias averiguações, informa-se que aquele registo foi entregue, em devolução, em 96/06/26, conforme cópia da prova de entrega, que se anexa." (cf. fls. 54/55).

f)- O recorrente foi notificado da informação dos CTT, na pessoa do seu referido advogado e na mesma morada, por carta registada de 8 de Abril de 1997 (cf. fl. 57).

g)- Em 21 de Abril de 1997, o Mmo.Juiz *a quo* proferiu despacho, do seguinte teor: "A sentença transitou. Notifique para pagamento das custas." (cf. fls.58).

h)- O recorrente foi notificado do despacho referido em g), na pessoa do seu referido advogado e na mesma morada, por carta de 23 de Abril de 1997 (cf. fls.59).

i)- Em 22 de Abril de 1997, deu entrada no Tribunal *a quo* um requerimento do recorrente, expedido, via postal, com data de registo em 21-04-97, onde refere ter sido notificado do ofício e documento anexo de fls. 54 e 55 [a informação dos CTT referida na alínea e) supra], "e face ao seu teor bem como ao facto de o aviso do respectivo registo não ter sido entregue nem deixado na caixa de correio do domicílio profissional do seu mandatário, vem requerer a sua notificação da sentença objecto de prolação nos mesmos" indicando uma testemunha. (cf. fl. 61 e doc. 1, junto ao recurso de 1-05-97).

j)- Sobre o requerimento referido em i), o Mmo. Juiz *a quo* proferiu, em 24-04-97, o seguinte despacho: "Indefiro o requerimento por ter sido apresentado fora de prazo. Notifique." (cf. fl. 62).

l)- O recorrente foi notificado do despacho referido em j), por carta registada de 28-04-97, na pessoa do seu referido advogado e na mesma morada, notificação repetida por carta registada de 05-05-97, agora para a morada constante do requerimento de fl. 61, referido na alínea i) (cf. fl. 63).

m)- Em 13 de Maio de 1997, o recorrente interpôs recurso do despacho referido em j) (cf. fl. 85).

n)- Em 20 de Maio de 1997, o recorrente interpôs recurso do despacho referido em g) (cf. fl.106).

3.1 Conforme resulta de fl. 180 a AF informou que o crédito executado foi parcialmente anulado quanto aos juros compensatórios de 1989 no montante de 839.014$00.

Conforme defende a EMMP entende-se que se verifica inutilidade superveniente da lide no que respeita aos juros compensatórios de 1989 uma vez que os mesmos foram anulados nos termos referidos.

3.2 O acórdão recorrido, pronunciando-se sobre o recurso interposto em 20-05-97 do despacho proferido em 21-04-97, que julgou transitada a sentença, entendeu que o mesmo é extemporâneo.

Sustentou para tanto que tendo o recorrente sido notificado do referido despacho, por carta registada em 23 de Abril de 1997, como se provou [cf. alíneas g) e h) do probatório supra] e sendo, à data, o prazo de interposição de recurso contínuo e de 10 (dez dias) contados daquela notificação (cf. art. 6º - corpo e alínea b) do D.L. nº 329-A/95 de 12-12 e art. 144-1 do CPC, na redacção do referido D.L. e art. 2º al. f) e 167º do CPT), tal prazo iniciou-se em 29-04-97 e esgotou-se em 08-05-97, pelo que o recurso interposto em 20-05-97, foi-o claramente fora do prazo legal.

Sem questionar o assim decidido sustenta a recorrente que remeteu o requerimento de interposição de recurso, pelo correio, em 19-05-97, conforme talão de registo que constitui fl. 153.

Acrescentou que a carta de notificação com data de 22-04-97, que consta de fl. 154, e registada no dia seguinte foi devolvida ao remetente, em 30-04-97, com a menção aposta no verso "desconhecido" por estar mal endereçada pois que do endereço não constava o andar, nem a parte dele onde o signatário tem o deu escritório.

Foi depois a carta de novo remetida ao signatário mas agora para a sua residência através de registo, com data de 06-05-97, conforme consta de fl. 156 pelo que a recorrente só foi notificada nesta data.

E tal ocorrência processual encontra-se demonstrada com a junção do segundo registo agrafado à notificação de fl. 63.

Presumindo-se efectuada a notificação no 3º dia posterior este ocorreu no dia 09-05-97.

Como o recurso foi interposto em 19 estava em tempo.

Não pode por isso manter-se o acórdão recorrido que entendeu ser intempestivo este recurso.

3.3. Entendeu o acórdão recorrido, quanto ao recurso interposto em 13-05-97, do despacho proferido em 24-04-97, que indeferiu o pedido do recorrente de notificação da sentença, conceder provimento ao mesmo, declarar nulo o despacho recorrido e, em substituição, indeferir o pedido de notificação da sentença.

Fundou-se, para tanto, em que a falta de notificação da sentença, a verificar-se, constitui nulidade processual, nos termos dos artº 201º-1 do CPC, a arguir pelo interessado, no prazo legal, que era de cinco dias úteis até 01-01-97 e passou a ser de 10 (dez dias) contínuos, após aquela data (cf. art. 144º e 153º do CPC, antes e depois do D.L. nº 329-A/95 de 12-12), ambos contados do conhecimento, pelo interessado, da referida nulidade (cf. art. 205º-1 do mesmo diploma legal), sob pena de se considerar sanada.

Conclui que pretendo fazer uso daquele direito, devia o recorrente ter arguido tal nulidade, no prazo de cinco dias úteis contados da

notificação da conta de custas, data em que teve conhecimento da alegada falta de notificação da sentença, o que fez no referido prazo, já que se limitou a requerer informação aos CTT sobre aquela notificação, nem posteriormente, já que, notificado daquela informação, veio apenas requerer a notificação da sentença pelo que a pretendida notificação da sentença supõe a procedência da nulidade processual decorrente de se ter omitido essa notificação, que, não tendo sido oportunamente arguida, nem sendo de conhecimento oficioso, a existir, deve considerar-se sanada.

Contra o assim decidido insurge-se a recorrente sustentando, em síntese, que a falta de notificação da sentença não constitui nulidade e portanto não haveria que a arguir pois que, nos termos do art. 201, nº 1 do Cód. Proc. Civil, depois de se mencionarem as nulidades mais graves, as que têm, quanto às consequências, um regime especial, estabeleceu-se então a regra geral segundo a qual fora dos casos previstos nos artigos anteriores, a prática de um acto que a lei não admitia e a omissão dum acto ou duma formalidade que a lei prescreva só produzirão nulidade: 1º quando a lei expressamente o declare ou 2º quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa.

Acrescenta que a lei não declara que a falta de notificação da sentença produz nulidade nem tal irregularidade pode influir no exame ou decisão da causa, pois que a sentença é ela própria, por definição, a decisão da causa.

Acrescenta que a lei não declara que a falta de notificação da sentença produz nulidade nem tal irregularidade pode influir no exame ou na decisão da causa, pois que a sentença é ela própria, por definição, a decisão das causas.

Defende, ainda, que arguiu tal nulidade pois que a falta de notificação da sentença foi alegada no requerimento cujo original foi recebido no 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, em 25 de Setembro de 1996 pois que ali se alega expressamente que ora não foi notificada da sentença que a condenou nas custas de fl. 48, não sendo pois verdade que se tenha limitado então a requerer informação aos CTT sobre aquela notificação, ao contrário do que sustenta o acórdão recorrido.

Conclui que apesar de a falta de notificação da sentença não constituir nulidade e portanto não carecer de ser arguida, a verdade é que o foi.

E parece-nos que, independentemente de se entender se estamos ou não perante tal nulidade, sempre terá de se considerar que a recorrente veio ao tribunal, logo que notificada da conta pelo requerimento de fl. 50, afirmar que foi notificada da conta de custas "mas não o tenha sido da sentença que a condenou nas respectivas custas" pelo que requereu que fossem requisitadas aos correios informações sobre a presumida recepção dessa notificação.

Foi por força deste requerimento que os correios prestaram a informação de fls. 54 e 55 e foi na sequência desta que a recorrente apresentou o requerimento de fl. 61 onde, depois de afirmar que o aviso do respectivo registo não foi entregue nem deixado na caixa do correio, que requereu a notificação da sentença e arrolou a testemunha indicada a fl. 61.

Devia, por isso, ser ouvida esta testemunha para ajuizar do recebimento ou não da notificação da mesma sentença. E só após este juízo devia ser proferida decisão ordenando tal notificação se a mesma não tivesse ocorrido como sustenta a recorrente.

Entende-se que, se existisse eventual nulidade inerente à não notificação da mencionada sentença, não seria necessário que a recorrente utilizasse expressamente a expressão nulidade pois tal rigorismo formal deve ser suprimido pela materialidade do pretendido pelas partes no processo. Na verdade a utilização de um certo rigorismo formal vem sendo abandonado pala prevalência da substância sobre a forma.

Entende-se, por isso, que o acórdão recorrido não pode manter-se.

4. Termos em que se acorda em:

1. Julgar verificada a inutilidade superveniente da lide no que respeita aos juros compensatórios de 1989 uma vez que os mesmos foram anulados, pela AF, nos termos referidos;

2. Conceder provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido, bem como as decisões proferidas no tribunal tributário de 1ª instância que aquele apreciou para que neste seja apreciado o requerimento de fl. 61 e, em conformidade, se ordene ou não a notificação da sentença nos termos aí requeridos.

Sem custas.

Lisboa, 04 de Maio de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Contra-ordenações. Prescrição do procedimento. Sucessão dos regimes do CPCI, RJIFNA e C.P.T.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Decorrendo os factos no tempo de vigência de diversos regimes C.P.C.I., R.J.I.F.N.A. e C.P.T. aplica-se ao prazo prescricional o regime que globalmente for mais favorável ao arguido.

II — Sendo aplicável o RJIFNA e sendo de um ou dois anos o prazo prescricional por virtude do DL 433/82, o processo prescreverá, atento o artigo 120º nº 3 do Código Penal, se tiver decorrido desde o início e ressalvado o tempo de suspensão, o dobro desse prazo, se for inferior a dois anos, ou o prazo acrescido de metade se for igual ou superior.

Recurso n.º 23 939, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrida Santos & Carvalho, L.da, e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Vítor Moreira.

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

Informada com a decisão do Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro que em processo de transgressão julgou prescrito

o procedimento judicial e o imposto, recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1 O prazo de prescrição do procedimento judicial era de 5 anos na vigência do C.P.C.I.

2 Com a entrada em vigor do Dec.-Lei 20-A/90, de 15 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Infracções Fiscais Não Aduaneiras e que equiparou as Transgressões às contra-ordenações fiscais, passou a aplicar-se subsidiariamente a estas as disposições a I Parte do Dec.-Lei nº 433/82, de 27 de Outubro designadamente o seu artº 27º.

3 A aplicação destes diplomas e no que aos autos importa, cessaria com a entrada em vigor do Código do Processo Tributário, que veio a estabelecer, o prazo de cinco anos para a prescrição do procedimento contra-ordenacional — art.º 35º.

4 Este novo prazo é de aplicação imediata aos procedimentos em curso artº 2º do Dec. Lei 154/91, pelo que

5 *In casu* e por força dos aludidos normativos legais, a prescrição do procedimento judicial não ocorreu em 31.12.92, como foi entendido pelo Mtº Juiz *a quo* e por ter aplicado aos autos a al. b) do art.º 27º do Dec. Lei 433/82, de 27.10 e nº 3 do art.º 120º do C.P.

6 A vigência do C.P.T.-01.07.91 alargou o prazo de prescrição do procedimento para 5 anos, que ainda não foi ultrapassado, dado que ocorreu uma causa de interrupção a apresentação da contestação em 05.07.94.

7 Porque assim não foi doutamente entendido foi violado o disposto no art.º 2 do Dec. Lei 154/91 e os arts. 2º e 35º do Código de Processo Tributário.

A Exma. Magistrada do Ministério Público pronunciou-se pelo provimento do recurso pelos fundamentos que dele constam.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A única questão a decidir nos presentes autos reportam-se à ocorrência ou não da prescrição do procedimento judicial.

Na decisão recorrida considerou-se que tal prescrição ocorrera em 31.12.92, assentando-se tal entendimento nos seguintes elementos de facto:

1. A infracção imputada à arguida data de 31.12.89.

2. Em 30.11.90 foi levantado à arguida o auto de notícia de fls. 2.

3. Em 18.12.90 e 23.01.91, foi a arguida notificada para pagar o imposto e a multa, respectivamente.

4. Em 21.03.91, veio ela apresentar o requerimento de fls. 13.

5. E, em 05.07.94, veio ela apresentar a contestação de fls. 34 e 35.

6. Posteriormente, não teve a arguida até hoje, qualquer intervenção nos autos.

Cumpre pois apreciar a situação, tendo em conta que durante o período em questão se sucederam vários diplomas com diversos prazos prescricionais.

À data da infracção vigorava quanto às transgressões fiscais o CPCI, nos termos do qual artigo 121º § 1º - era de 5 anos o prazo de prescrição do procedimento judicial.

Em 1.7.91 entrou em vigor o Código de Processo Tributário, aplicável aos processos pendentes, determinando o artigo 2º do DL 154/91 que o aprova, a entrada em vigor no dia imediato das normas regulamentadoras do processo de contra-ordenação. Nos termos do artigo 35º deste código o procedimento por contra-ordenações fiscais prescreveria no prazo de 5 anos a contar do momento da prática da infracção.

Todavia, em 4.2.90 entrara em vigor o RJIFNA, aprovado pelo DL 20-A/90 de 15 de Janeiro, equiparando o artigo 3º desta lei as transgressões a contra-ordenações, passando elas a reger-se pelas normas desse diploma e do regime jurídico por ele aprovado.

Ocorreu pois uma sucessão no tempo de vários regimes jurídicos pelo que terá que apurar-se qual o mais favorável ao arguido, sendo certo que em matéria de direito sancionatório é válido o regime globalmente mais favorável ao infractor, atento o disposto no artigo 29º nº 4 da CRP que, embora se reporte a infracções criminais, se deve aplicar analogamente aos outros direitos sancionatórios.

Sendo o regime de prescrição previsto no Código de Processo Tributário menos favorável ao arguido que o do RJIFNA, que por seu turno era mais favorável que o do CPCI, será por isso esse o aplicável globalmente.

O artigo 3º do DL 20-A/90 de 15 de Janeiro equiparou-se as transgressões às contra-ordenações se os factos nelas previstos forem subsumíveis aos tipos de ilícito de mera ordenação social previstos no RJIFNA. As normas deste podem ser aplicados a factos anteriores, face à declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral do artigo 2º do DL 20-A/90 pelo acórdão 150/94 do Tribunal Constitucional. Não prevendo o RJIFNA a possibilidade de suspensão ou interrupção do prazo prescricional das contra-ordenaçoes aplicava-se à situação o disposto no DL 433/82 de 27 de Outubro. No âmbito de tal legislação e por virtude do disposto nos artigos 4º nº2 do RJIFNA e 32º do DL 433/82 entendia-se serem subsidiariamente aplicáveis os artigos 119º e 120º do Código Penal quanto às causas gerais de suspensão.

Preceitua o artigo 120º nº 3 do C. Penal que a prescrição do procedimento refere-se aí criminal mas é aplicável, pelo que se disse, ao contra-ordenacional tem sempre lugar quando, desde o seu inicio e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade e que, quando o prazo de prescrição for inferior a dois anos, o limite máximo da prescrição corresponde ao dobro desse prazo.

Assim sendo e mesmo sem necessidade de apreciar se as notificações e requerimento de 18.12.90, 23.1.91 e 21.3.91 tinham a virtualidade de interromper o prazo prescricional, o certo é que entre esta ultima data e a de 5.7.94 decorreram mais de 3 anos, o que, sendo de um ano o prazo de prescrição, não pode deixar de levar à conclusão que o procedimento judicial estava extinto por prescrição, tal como foi julgado na decisão recorrida.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferencia neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida.

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão — Mendes Pimentel.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Nulidade por omissão de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Inexiste nulidade por omissão de pronúncia se o acórdão recorrido se pronunciou sobre a questão em apreciação.
2 — Tal ocorre quando, suscitando a recorrente, em processo de oposição, a competência para a execução do tribunal recorrido, o acórdão recorrido afirmou que o tribunal tributário de 1.ª instância se considerou competente para apreciar a oposição pois que ao julgar esta intempestiva estava a declarar-se, de forma implícita, competente para a apreciar a oposição e acrescentou que a apreciação da competência para a execução, não como pressuposto processual da instância de oposição mas como questão de fundo do mesmo processo de oposição só podia ser apreciada se a oposição tivesse sido tempestivamente instaurada.

Recurso n.º 24607, em que são recorrente CIBÁRIA — Companhia Portuguesa de Frabricação de Produtos Alimentares, L.da, recorrida Caixa Geral de Depósitos, S. A., e a Fazenda da Pública e de que foi relator o Ex.mo juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1 — CIBÁRIA — Companhia Portuguesa de Fabricação de Produtos Alimentares, L.da, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, 4.º Juízo, 2.ª Secção, rejeitou a oposição.

O acórdão de fls. 181 e seguintes negou provimento ao recurso e confirmou a decisão recorrida.

Notificada a recorrente deste acórdão veio, pelo requerimento de fls. 187 e seguintes, arguir a nulidade do mesmo sustentando, em síntese, que:

1 — O acórdão recorrido não apreciou a alegação apresentada oportunamente pela ora rec.te da sentença proferida em 1.ª Instância porque não teria posto em causa a parte da mesma sentença que declarara extemporânea a oposição.

2 — O Supremo Tribunal Administrativo deveria ter apreciado a questão da competência dos Tribunais Tributários para conhecer da execução que está na origem deste recurso e que foi tratada, expressamente, na sentença recorrida.

3 — O Tribunal *a quo* pronunciou-se sobre essa questão em resultado de a mesma ter sido suscitada, pela primeira vez, pelo Digno Procurador da República junto daquele mesmo Tribunal (cfr. 1.º parágrafo de fl. 136 dos autos).

4 — O Tribunal *a quo* que entendeu, e bem, que se tratava de matéria de conhecimento oficioso, por isso anterior ao da apreciação da oposição apresentada pela ora rec.te, começou por decidir sobre aquela questão, tendo concluído pela competência em razão da nacionalidade e da matéria do referido Tribunal.

5 — Porque se julgou competente materialmente o Tribunal a quo passou a tratar da oposição tendo-a julgado extemporânea, por ter sido apresentada fora de prazo, isto apesar de inicialmente a ter admitido.

6 — Notificada a rec.te da sentença, que, como se disse, decidiu sobre duas questões, a primeira sobre a incompetência material do Tribunal para tratar da execução e que lhe foi colocada pelo Digno Procurador da República e a segunda sobre o mérito da oposição, recorreu da mesma para este Supremo Tribunal apenas na parte relativa à competência.

7 — Consequentemente, salvo o devido respeito, este Supremo Tribunal estava obrigado a pronunciar-se sobre a matéria constante da alegação de recurso da ora rec.te, que foi tratada pelo tribunal a quo oficiosamente e em momento imediatamente anterior ao do julgamento da oposição.

8 — Não o tendo feito incorreu o Acórdão recorrido na nulidade prevista na al. d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC., pelo que deve o mesmo anulado e o Supremo Tribunal pronunciar-se sobre a sentença proferida pelo Tribunal a quo na parte em que julgou aquele Tribunal competente em razão da matéria.

A EMMP entende que não ocorre tal nulidade pois que a competência dos tribunais tributários para conhecer da execução ficou prejudicada por se ter firmado na ordem jurídica a decisão que considerou intempestiva a oposição em que aquela incompetência era suscitada, nos termos dos artigos 660.º 2 e 668.º 1 d) do CPC.

2 — Escreveu-se no acórdão agora em apreciação que é inquestionável que a recorrente não discute a intempestividade da oposição pelo que não poderá a mesma deixar de se considerar intempestiva.

Afirmou, ainda, que qualquer outra questão que pudesse levar à eventual procedência da oposição sempre se manteria a intempestividade pelo que seria irrelevante a apreciação dessa questão por este Tribunal pois que não afrontando o recurso a decisão recorrida, que se pronunciou pela intempestividade da oposição, ficou tal questão fora do objecto do recurso dirigido a este Tribunal não podendo este, nos termos do artigo 684.º 4 do CPCivil, reapreciar o que sobre tal matéria foi decidido na 1.ª instância.

Conclui que está, por isso, assente a intempestividade da oposição nos termos do referido artigo 684.º n.º 4, do CPC.

E acrescentou, ainda, o mesmo acórdão, que é, por isso, inútil apreciar as questões que a recorrente suscita no presente recurso jurisdicional já que qualquer que fosse a solução que lhes fosse dada sempre se manteria a mencionada intempestividade que por isso está condenado ao insucesso não podendo deixar de se manter a decisão recorrido.

E sobre a questão da incompetência escreveu-se no mesmo acórdão que nas conclusões das alegações não sustenta a recorrente a incompetência do tribunal para a oposição mas antes para a execução pois que defende dever o tribunal declarar-se incompetente em razão da matéria, já que os contratos de mútuo que estiveram na base destes autos, celebrados com a recorrida CGD, têm natureza exclusivamente privada.

Ainda segundo o acórdão deste STA o tribunal recorrido, de forma implícita, entendeu ser competente para apreciar a oposição pois que

só nesta perspectiva se compreende que tenha entendido que a oposição era intempestiva já que se se entendesse ser incompetente para a oposição já não poderia pronunciar-se pela intempestividade da oposição.

Conforme igualmente se afirmou no dito acórdão a competência dos tribunais tributários para conhecer da execução pode ser questionada em processo de oposição como eventual causa de pedir visando a extinção da execução, por estar a correr em tribunal incompetente e não como pressuposto da instância de oposição pelo que, nesta perspectiva, trata-se já de questão de fundo na oposição o que pressupõe, para que o tribunal a possa apreciar que a oposição tenha sido tempestivamente interposta.

Do que se deixa transcrito resulta inexistir a arguida nulidade pois que este STA entendeu que perante a intempestiva não contestada nenhuma outra questão podia apreciar.

Entendeu, ainda, que o tribunal tributário de 1ª instância até se considerou competente para apreciar a oposição pois que ao julgar esta intempestiva estava a declarar-se, de forma implícita, competente para apreciar a oposição.

Concluiu o mesmo acórdão que a apreciação da competência para a execução não como pressuposto da instância de oposição mas como questão de fundo do mesmo processo de oposição pressupõe até que a oposição tenha sido tempestivamente instaurada.

Do exposto resulta que a indicada questão da competência foi apreciada pelo acórdão mencionado pelo que inexiste a nulidade arguida, nos termos do artigo 668.º n.º1 al. d) do CPCivil.

3 — Termos em que se acorda em indeferir a requerida reforma do acórdão mencionado por inexistir a nulidade em questão.

Custas pela recorrente fixando-se em 17.000$00 a taxa de justiça.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Imposto Sucessório. Encargos da herança. Promessa pública vinculante.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Os encargos da herança validamente constituídos pelo seu autor, o de cujus, *oneram esta em termos de, para efeitos do cálculo do imposto sucessório devido pelos sucessores, haver de lhe ser previamente deduzido o valor correspondente.*

II — A promessa pública vinculada a que se refere o art. 459º do Código Civil, enquando negócio unilateral, não só não exige o conhecimento pelo destinatário, como, vinculando desde logo o respectivo declarante, não caduca por morte deste.

III — Assim se posteriormente cumprida aquela promessa pelos herdeiros do obrigado, para efeitos do cálculo do respectivo imposto sucessório, importa deduzir ao acerbo da herança o valor correspondente, desde que, à data da respectiva liquidação, este valor se encontre já determinado e aquela dívida suficiente comprovada (arts. 28º e 29º do Código da Sisa).

Recurso: 24 698; Recorrentes: Mamede de Castro Basto e Maria de Castro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformados agora com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhes negou provimento ao recurso jurisdicional que haviam interposto da sentença do TT de 1ª Instância do Porto e assim confirmou o impugnado julgado de improcedência da impugnação judicial que antes tinham deduzido contra liquidação de Imposto Sucessório, aquele aresto apresentaram recurso jurisdicional para este Supremo tribunal os impugnantes Mamede de Castro Basto e Maria de Castro, ambos nos autos convenientemente identificados.

Apresentaram tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando ainda pela procedência da impugnação judicial deduzida, formularam as seguintes conclusões:

a) do conjunto dos factos reproduzidos, como provados, no recorrido, visto e complementados fase aos depoimentos para que o mesmo, sem reservas, se remete, infere-se e conclui-se:

1º O autor da herança exteriorizou o compromisso de um donativo de 10.000 c. a favor da Misericórdia de Refojos, para construção de um pavilhão para acamados.

2º E os herdeiros daquele, inesperadamente falecido, satisfizeram tal compromisso semre e apenas na sua qualidade de herdeiros e à conta da respectiva herança.

b) Independentemente e para lá de se estar perante uma promessa pública - artigo 459º do C.C. - a dispensar documentação escrita e formal aceitação a verdade é que esta se verificou pelo menos tacitamente.

c) Tanto basta para que, mesmo como mera realidade económica ocorrida, tenha de revelar na liquidação do correspondente imposto sobre as sucessões e doações.

d) E na medida em que foi cumprida na convicção da sua exigibilidade, como, na pior das hipóteses, obrigação natural, não pode mais operar-se respectiva repetição - artigos 402º e 403º do C.C..

e) E mesmo que, no condicionalismo, houvesse sobre a imputação e natureza do acto tributário, não deveria o mesmo ser considerado em conformidade Com o artigo 121º do C.P.T., o qual, a par dos artigos 402º, 403º e 495º do C.C. , foi violado.

Não foram apresentadas contra alegações.

Neste Supremo tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto parecer opinando pela procedência o presente recurso jurisdicional pelos fundamentos que dele constam.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O tribunal recorrido deu por assente, fixando, a seguinte factualidade:

a) no dia 07-06-88, compareceu na Repartição de Finanças de Matosinhos, Américo Castro Freitas, na qualidade de procurador dos

interessados, a participar que no dia 08.05.88 havia falecido António Júlio Teixeira Bastos (cfs. Informação de fl. 18).

b) Do tempo de declaração respectivo, constavam como herdeiros os impugnantes, sendo ele filho e ela cônjuge (ctf. mesma informação).

c) Tal declaração deu origem ao processo de liquidação do imposto sobre sucessões e doações n.º 20335 (cfr. mesma informação).

d) Em 26-03-90, foi apresentada uma relação de bens adicional na qual foi incluída como verba única uma doação à Santa Casa da Misericórdia de São Miguel de Refojos de Cabeceiros de Basto, conforme intenção e promessa pública exprimidas em vida pelo falecido, no montante de 10.000 contos. Conjuntamente foi apresentada um recibo datado de 01-08-89, passado pela dita Santa Casa (cfr. mesma informação).

e) A Fazenda Pública porque entendeu que tal doação não tinha relevância para efeitos de cálculo do imposto que os impugnantes lhe pretendiam dar, incluindo o seu valor nas bens que compunham as forças da herança.

f) Os impugnantes foram notificados da liquidação do imposto em 20-10-92 (cfr. mesma informação).

g) Em 30-10-92, foi debitado o imposto para pagamento em prestações, sendo que o prazo de pagamento da primeira prestação ocorreu em 30-11-92 (cfr. mesma informação).

h) O falecido durante a sua vida e em datas próximas ao seu falecimento, comentou publicamente, que pretendia doar uma quantia a Santa Casa da Misericórdia de São Miguel de Refojos de Cabeceiras de Basto, para construção de um Pavilhão de acamados (cfr. o depoimento das testemunhas Maria de Castro, António de Castro e Maria de Gonçalves).

i) O falecido morreu repentinamente sem que nada o fizesse prever (cfr. depoimento das mesmas testemunhas).

j) Aquando a entrega do dinheiro à dita Santa Casa, o facto foi publicado na imprensa local, sendo que ai era referido que o falecido havia deixado 10.000 aquela instituição (cfr. doc. fls. 10 e 11).

k) A petição inicial da impugnação deu entrada na Repartição de finanças, no dia 29-01-93 (cf. fls. 2).

l) A entrega dos 10.000 contos a Santa Casa, foi efectuada, após o óbito referido em a), pelos impugnantes, aqui recorrentes.

E, com base nesta factualidade, houve por bem manter a decreta improcedência da impugnação judicial deduzida contra a sindicada liquidação do imposto sucessório, negando consequentemente provimento ao recurso jurisdicional que apreciava.

É contra o assim decidido que continuam a insurgir-se os Impugnantes agora nos termos das alegações oportunamente apresentadas e de que se deixaram transcritas as respectivas conclusões.

A questão a dirimir é tão-só a de saber se os 10.000 contos que os Recorrentes entregaram à Santa Casa da Misericórdia de Refojos de Cabeceiras de Basto, com o único propósito de dar cumprimento e satisfação ao compromisso público assumido em vida pelo autor da herança, em termos de haver de ser previamente deduzido ao acerto desta para efeitos de liquidação do corresponde imposto sucessório.

Como vem de relatar-se as Instâncias deram acolhimento ao entendimento sufragado pela Administração Fiscal e assim consideraram que aquela entrega, verificada nas apuradas circunstâncias de facto, não tinha a virtualidade de integrar encargo da herança para efeitos

do art. 28º do C. Sisa, quer por não poder consubstanciar contrato de doação (cfr. arts. 940º, 945º e 951º n.º 2 do Código Civil), quer por não poder ser validamente considerada promessa pública vinculante (cfr. arts. 457º e 459º do mesmo diploma legal), quer ainda por se não poder considerar também cumprimento de obrigação natural a que o autor da herança se tivesse validamente obrigado em vida (art. 402º e403º do mesmo código).

E se nenhum censura nos merece o entendimento acolhido acerca da não verificação/ocorrência do invocado contrato de doação, já o mesmo se não pode dizer quanto à também invocada e não considerada promessa pública vinculante (cfr. art. 459º do Código Civil).

Neste sede aduziu-se no sindicado aresto, em síntese e fundamentalmente, que o invocada preceito não lograva aplicação no caso *sub judicibus* desde logo porque, concluiu-se, dos factos fixados, não resultou apurada a necessária promessa feita mediante anúncio público, adiantando-se, à guiza de fundamentação do assim concluído que *"... por promessa pública deve entender-se uma declaração formal, dirigida aos eventuais interessados..., devidamente publicitada por intermédio dos meios ou órgãos de informação ou pela afixação de declaração em lugar público e não a uma mera confissão de intenção, a esta ou aquela pessoa.", já que, "sempre, no caso, faltaria o requisito de publicidade,..., essencial à figura prevista no citado preceito legal."* O assim decidido pressupõe interpretação bem restritiva do conteúdo e alcance do invocado artigo 459º do Código Civil, quer quando à forma da declaração, quer quando ao reputado como necessário conhecimento pelos seus destinatários, e quer ainda quando à natureza da publicidade da promessa, interpretação que não pode sufraga-se pois não encontra suporte na letra nem no espírito do invocado preceito.

Na verdade e ao contrário do decidido, em sede de vinculação juridicamente relevante, o que se existência e verificação de "anúncio público" pois que, tratando-se de negócio inequivocamente unilateral, para a sua validade intrínseca não concorre o invocado como necessário ou indispensável conhecimento pelo destinatário ou beneficiário, uma vez que, independentemente deste conhecimento, o declarante **fica desde logo vinculado à promessa** - cfr. última parte do n.º 1 e n.º 2 do citado preceito do Código Civil - (no mesmo sentido podem ver-se, Galvão Telles e Menezes Cordeiro, em Obrigações, 3ª Edição pag. 108 e 1980, 1º, pag. 567, respectivamente). Promessa que, assim e sem mais, se mantém válida e eficaz, pelo respectivo prazo, se este houver sido fixado ou imposto pela natureza ou fim daquela, ou até à sua eventual revogação pelo promitente, revogação que só logrará eficácia jurídica quando efectuada na forma da anterior promessa ou equivalente - cfr. arts. 460º e 461 n.º 1 e 2 do Código Civil.

E no que concerne à forma da declaração e à publicidade exigível não impõe ou exige também a lei, como condição de validade da promessa pública vinculante, qualquer especial forma da promessa ou quaisquer particulares requisitos da sua publicidade.

A lei não exige, com efeito e ao contrário do que se acolheu no sindicado aresto, que a *declaração formal,* "nem sequer que de tal declaração e do seu conteúdo seja dada qualquer particular publicidade, designadamente" *... por intermédio dos meios ou órgãos de informação ou pela afixação da declaração em lugar público ...".*

Exige-se tão só o anúncio, isto é, a conveniente e adequada divulgação, com a inerente publicidade, publicidade que pode ser mais

ampla ou mais restrita e que revela apenas para, caso a caso, se poder concluir que o promitente quis vincular-se à promessa feita e assim publicamente divulgada, em termos de constituir fonte de expectativas de terceiros. (no mesmo sentido, Pereira Coelho, Obrigações, Sumários, pág. 89 e seguintes).

E, como explicita o Professor agora citado m *"O regime destas promessa (sobre as quais era omisso o direito anterior) está agora nos arts. 459º e segs. Como se vê, a lei concebe-as como negócios unilaterais, que vinculam o promitente logo que a promessa é tornada pública. ... Esta concepção das promessas públicas como negócios unilateral, que vinculam o promitente logo que a promessa é tornada pública. ... Esta concepção das promessas públicas como negócios unilaterais explica, nomeadamente, que a promessa possa ser feita a favor de quem se encontre em determinada situação já verificada ao tempo da promessa (art. 459º n.º 1), e bem assim que não seja necessário o conhecimento da promessa pelo autor do facto previsto (art.º 459º n.º 2). Como negócios unilaterais que são, as promessas públicas não caducam por morte ou incapacidade superveniente do promitente, nem podem ser revogadas livremente por este. " (sublinhados nossos).*

Ora, assim entendido o âmbito de aplicação e alcance dos preceitos legais que prevêem a questionada figura jurídica da promessa pública vinculante, agora inequivocamente consagrada no nosso ordenamento jurídico como negocio unilateral valido, e atentando na factualidade fixada pelas instâncias, designadamente nas transcritas alíneas d), h) e j) do probatório, ao contrário do decidido, impunha-se antes concluir que o referido António Júlio Teixeira Bastos se vinculara válida, eficazmente e deste logo ao cumprimento da promessa que publicamente assumira para com a Santa Casa da Misericórdia de Refojos de Cabeceiras de Basto;

E que, assim, o posterior cumprimento desta obrigação pelos seus sucessos mais não integrava do que a satisfação de dever juridicamente imputável àquele.

E daí que, para efeitos do cálculo do imposto sucessório porventura devido e exigível a estes sucessores importe deduzir o referido montante, na parte que lhe competir (cfr. Art. 28º n.ºs 1 e 2 do Código da Sisa), já que, como se intentou demonstrar, a herança de que vieram a ser beneficiários da sua abertura, a data da morte do de cujus, estava já validamente onerada com a referida obrigação, obrigação que, assim, correspondia a dívida do falecido e pela qual e pelo respectivo cumprimento haveria de responder, como efectivamente se logrou apurar, a própria herança - cfr. Arts.º 2031º e 2068º, do Código Civil -, E ainda porque, à data da liquidação impugnada - 20.10.92 -, aquela dívida estava já não só suficientemente comprovada, como determinado estava também o respectivo montante - cfr. Alíneas d), h) e j) do probatório e documentos de fls. 9, 10 e 11 dos autos (cfr. o citado art. 28º § 2º, 1º e art. 29º § 2º do Código da Sisa)-.

Em fase do que exposto fica, acordam os juízes desta Secção do Contencioso Tributário de o Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, revogar o sindicado aresto e, em substituição, julgar antes procedente a impugnação judicial contra a impugnada liquidação de imposto sucessório.

Sem custas aqui e nas instâncias.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Alfredo Madureira (*relator) — *Lúcia Barbosa — Baeta Queiroz* (vencido. Afigura-se-me que a matéria de

todo apurado não suporta a tese do acórdão de que há uma afirmação unilateral. Fase a essa matéria estar-se-á apenas perante a afirmação, por parte do *de mius* de uma intenção a que os herdeiros deram corpo à custa do seu património honrando a vontade do seu pai, mas não satisfazendo uma obrigação a que ele estivesse vinculado e que, consequentemente, constituísse encargo da Herança). — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Recurso Jurisdicional. Não conhecimento.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O recurso interposto de despacho que, em processo de embargos de terceiro, não admitiu resposta dos embargantes a excepções deduzidas pela embargada cabe na regra da não impugnabilidade dos despachos interlocutórios anteriores à decisão final estabelecida no artigo 172º do CPC, aplicável ex vi *artigos 293º, 1, e 319º, 1, do mesmo compêndio adjectivo.*

2 — Como assim, admitindo (mal) pelo tribunal a quo no regime de subida imediata, não é de tomar conhecimento do mesmo.

Recurso n.º 24709, em que são recorrentes José Augusto Pereira de Almeida e mulher e recorrida a Caixa Geral de Depósitos. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

José Augusto Pereira de Almeida e mulher, Clara Lopes Ferreira Pereira de Almeida, embargantes neste processo de embargos de terceiro, interpuseram, a fl. 157, recurso do despacho da Mma Juiz Direito do 1º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que não admitiu a sua admitiu a sua resposta às excepções deduzidas pela embargada Caixa Geral de Depósitos, SA, ordenando o seu desentranhamento.

A instância a admitiu tal recurso, a ser "processado e julgado como agravo em processo civil, a subir imediatamente, nos próprios autos, com efeito suspensivo".

Após junção das atinentes alegações, a fls. 176-185, foi ordenada a subir dos autos a este STA.

Uma vez nele, a EMMP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

Por sugestão do Exmo Conselheiro 2º Adjunto, foram as partes ouvidas sobre a questão prévia da admissibilidade do recurso autónomo da decisão interlocutória impugnada e da sua subida imediata, em face do preceituado no artigo 172º do Código de Processo Tributário (CPT), aplicável ao processo de embargos de terceiro por

força do disposto nos artigos 293º, n.º 1, e 319º, n.º 1 do mesmo código.

Manifestaram-se os embargantes no sentido de que "deve ser admitido o recurso interposto e submetido à apreciação deste Supremo Tribunal".

Ao invés, a embargada entende que nos devemos abster de conhecer do objecto do presente recurso, por impedimento processual.

Pronunciando-se a respeito da sobredita questão prévia, distinta PGA opinou que não estamos perante um recurso em que a sua não subida imediata o tornaria inútil, por isso que o objecto deverá ser apreciado com o recurso que vier a ser interposto da decisão final.

Corridos vistos suplementares, cumpre decidir a sobredita questão prévia.

Segundo o artigo 172º do CPT, aplicável no caso vertente *ex vi* artigos 293º, 1, e 319º, 1, do mesmo compêndio adjectivo, os despachos proferidos nos processos de impugnação só poderão ser impugnados no recurso interposto da decisão final.

Estabelece-se, pois, aqui uma regra de não impugnabilidade autónoma dos despachos interlocutórios anteriores à decisão final.

Caso há, no entanto, que não podem ficar sujeitos à mesma.

Com efeito, nos termos do artigo 734º do Código de Processo Civil [vide o artigo 2º al. f) do CPT], sobem imediatamente os agravos interpostos:

- da decisão que ponha termo ao processo no tribunal recorrido;
- do despacho pelo qual o Juiz se declare impedido ou indefira o impedimento oposto por algumas das partes;
- do despacho que aprecie a competência absoluta do tribunal e decida pela sua incompetência;
- dos despachos proferidos depois da decisão final.
- Aqueles cuja retenção os tornaria absolutamente inúteis.

Sobe ainda imediatamente, face ao estatuído na alínea a) do n.º 1 do artigo 739º do CPC, o agravo do despacho que não admitiu incidente como tal designado no CPT (falsidade, assistente e habilitação art 147º).

Por último e segundo os doutores Jorge Sousa e Simas Santos, *Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal,* p. 104, têm subida imediata os agravos de despachos de condenação em custas de incidente ou multa, sendo que se lhe afigura de interpretar o convocado artigo 172º restritivamente, por forma a reportar-se, apenas, aos despachos interlocutórios que têm conexão directa com o objecto do processo.

Sendo obvio que o caso sub judicibus não tem enquadramento em qualquer das quatro primeiras previsões do referido artigo 734º, bem assim na apontada do artigo 739º, e não se prende com custas de incidente ou multa, só nos resta apurar se a retenção do agravo em foco de despacho que não admitiu resposta a excepções o tornaria absolutamente inútil.

Na lição do doutor Armindo Ribeiro Mendes, *Recursos em Processo Civil,* 2ª edição, 1994, p.236, "a inutilidade do agravo resultante da retenção tem de ter carácter absoluto, como diz a lei, isto é, apenas quando sucede que a eventual retenção teria um resultado irreversível quanto ao recurso, não bastando uma mera inutilização de actos processuais, ainda que contrária ao princípio da economia processual (por exemplo, a repetição de certos actos processuais)".

Ou, como se refere no acórdão do STA de 17.XII.1974, in *AD* 160º, p. 557, "recurso cuja retenção o tornaria absolutamente inútil

é apenas aquele cujo resultado, seja ele qual for, devido a retenção já não pode qualquer eficácia dentro do processo; mas não aquele cujo provimento possibilite a anulação de alguns actos, incluindo o do julgamento, por ser isso um risco próprio ou normal dos recursos diferidos." Portanto, não se enquadra no âmbito do n.º 2 do convocado artigo 734º a retenção poder conduzir à inutilização dos actos processuais, em consequência do provimento do agravo.

A expressão "absolutamente inúteis" deve, pois, ser tomada no seu significado rigoroso, restrito. Não basta uma inutilidade relativa, a que corresponde a anulação de processado posterior, para justificar a subida imediata de um agravo. A situação há-de ser tal que, se o recurso não for apreciado imediatamente, já não servirá de nada.

A aplicação do sobredito n.º 2 só tem lugar quando a retenção do recurso e torne absolutamente inútil para o recorrente, e não por qualquer outra razão, como a economia processual ou a perturbação que possa provocar no processo onde o mesmo recurso foi interposto acórdão do STJ de 7.II.1991, AJ 15º/16º - 28.

Ora, no caso de rejeição de um articulado o dos autos - , do eventual provimento do atinente agravo advirá proveito para o recorrente, que verá aquele *(resposta)* ser junto ao processo, pese embora a provável consequência da anulação parcial de processado, *recte,* a sentença, com inerente retardamento da decisão final.

Destarte, não se impunha a subida imediata do recurso em foco, por isso que, por intempestivo, se acorda em dele não tomar conhecimento.

Custas pelos recorrentes, com 15 000$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes — Jorge de Sousa* (votei no sentido do não conhecimento do recurso por considerar que não há recurso autónomo da decisão interlocutória, só podendo ser impugnado no recurso da decisão final, como resulta do art. 172º do CPT). — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 25163, em que são recorrente Mixgest - Centro de Formação e Apoio à Empresa, Ldª e recorrida a Fazenda Pública de que foi relator o Ex.mm Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Mixgest Centro de Formação e Apoio à Empresa, L.da., recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instancia de Évora julgou improcedente a impugnação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo.

1º. - Nos termos do n.º 11 *in fine* do art.º 9º do CIVA, apenas estão contempladas as entidades com competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais ou reconhecidas como tendo fins análogos pelos ministérios competentes;

2.º - Determina o Despacho nº. 51/88 de 27 de Outubro (*DR.* IIª. Série), ser tal competência do Instituto de Emprego e Formação Profissional, que emite um "certificado de reconhecimento da actividade exercida" ás entidades que preencham os requisitos substanciais da isenção;

3º. - O Impugnante, não possuía à data o mencionado "certificado de reconhecimento da actividade exercida" emitido pela entidade competente;

4º. - Ao não preencher os requisitos por estar isento, nunca poderia renunciar ao referido imposto nos termos previstos na al. a) do nº. 1 e nºs 2 e 3 do art.º 12º do CIVA;

5º. - Por outro lado, não exerceu qualquer actividade, que por natureza esteja isenta de IVA;

6º. - Apenas foi concedido subsídios, que em tudo são idênticos, aos subsídios atribuídos ao investimento, e, nestes a Administração Tributaria, não levanta qualquer objecção à dedução das suas despesas no IVA;

7º. - Pelo que, o Impugnante procedeu correctamente quanto à liquidação do IVA:

8.º - Assim, não é aplicável no caso concreto ao Recorrente, a al. a) do nº. 1 do art.º 20 nem o art.º 23º do CIVA;

9º. - Face ao exposto, a sentença recorrida, que acolhe os fundamentos aduzidos pela Administração Fiscal, por violação da lei, - deve ser revogada, e em consequência serem anuladas as liquidações adicionais;

A ERFP entende que o recurso não merece provimento.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a questão prévia da eventual incompetência em razão de hierarquia por questionar o recurso, nas conclusões 5ª e 6ª, matéria se facto nada disse.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1) Relativamente ao exercício de 1996, foram efectuadas correcções à matéria tributável apresentada pela impugnante, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado, o que originou uma liquidação adicional de I.V.A. de esc. 1.128.481$00 (um milhão, cento e vinte e oito mil, quatrocentos e oitenta e um escudos) e juros compensatórios (vide os documentos de fls. 4 a 11 do processo de reclamação apenso e, bem assim, a informação dos Serviços de Inspecção Tributaria que constitui fls. 15 a 23 desses autos, cujo teor aqui dou por integralmente reproduzido).

2) Contra essa liquidação adicional apresentou a interessada reclamação em 10 de Fevereiro de 1999, a qual lhe foi indeferida por decisão datada de 23 de Junho do mesmo ano (vide a informação de fl. 12 dos autos e o referido apenso, a fl. 26).

3) Tendo dela sido notificada em 5 de Julho de 1999 (mesmas informações e apenso).

4) E deduzindo a presente impugnação em 13 de Julho seguinte, conforme o carimbo de entrada aposto a fl. 3 dos autos.

5) A impugnante exerce a actividade de contabilidade, auditoria, consultoria e formação profissional (vide a informação de fl. 15 do apenso).

6) Durante o ano de 1996, prestou a mesma serviço de execução de contabilidade e de formação profissional (alguma subsidiada pelo Estado e pelo Fundo Social Europeu e outra não) (informação de fls. 15 a 23 do apenso de reclamação).

7) Não estando credenciada para a realização dessa informação profissional por nenhuma entidade com competência para o efeito, designadamente pelo Instituto de Emprego e Formação Profissional (vide a mesma informação):

3. O EMMP pronuncia-se a fls. pela incompetência deste Tribunal em razão de hierarquia por nas ditas conclusões questionar a recorrente matéria de facto.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada nada disse.

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

Estabelece o art.º 21º n.º4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários da 1ª instância".

Acrescenta o art.º 32º n.º 1, al. b) do mesmo diploma legal que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instancia, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do art.º 32º ".

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o art.º 167º do CPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instancia 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 o recurso . . .para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo".

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instancia 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 o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada ás conclusões das alegações de recurso.

É nesta, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (art.º 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 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 ditas conclusões 5ª e 6ª que não exerceu qualquer actividade, que por natureza esteja isenta de IVA e que apenas foram concedidos subsídios, que em tudo são idênticos, aos subsídios atribuídos ao investimento, e, nestes a Administração Tributária, não levanta qualquer objecção à dedução das suas despesas no IVA.

Saber se a recorrente exerceu ou não qualquer actividade, que por natureza esteja isenta de IVA e se lhe foram ou não concedidos subsídios em tudo idênticos aos subsídios atribuídos ao investimento é questão de facto que a sentença em apreciação não fixou.

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

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

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

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

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Emolumentos Notariais. Não conformidade com normas comunitárias.

Doutrina que dimana da decisão:

Os emolumentos notariais liquidados ao abrigo dos arts. 1º/2f) e 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado são incompatíveis com os arts. 10º/c e 12º/1/e) da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17.7.69, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10.10.85, pelo que os actos respectivos enfermam de vício de violação de lei.

Recurso n.º 25 354, em que são recorrente Fazenda Pública e recorrida SONAE INDUSTRIA SPGS, S. A., e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação deduzida por Sonae Indústria, SGPS, SA, contra a liquidação de emolumentos notariais devidos pela escritura pública de aumento do capital social, no montante de 45.906.000$00, veio a Representante da Fª Pª recorrer, concluindo a sustentar que:

Não é o facto de os conservadores e notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem em parte entregues ao estado que permite, só por si, inferir que os mesmos são um imposto, os emolumentos notariais e registrais são devidos pela utilização obrigatória de bens semi-públicos, são a quantia paga ao estado pela contraprestação e são receitas tributárias, qualificáveis como taxas;

A considerada apreciação e decisão do TJCE no sentido de que os emolumentos constituem impostos na acepção da Directiva 69/CEE, não vincula senão o Juiz Nacional autor do reenvio e não obsta à qualificação dos emolumentos como taxas;

Os arts. 1º/2/f) e 5º da Tabela de Emolumentos Notariais não enfermam do vício de contrariedade ao direito comunitário, pelo que a sentença violou estes preceitos e o art. 57º da Lei nº 52-C/96, de 27.12.

Contra-alegou a recorrida a sustentar que a pronúncia do TJCE é vinculativa para os tribunais nacionais sempre que esteja em causa uma questão materialmente idêntica, assim como sucede nos presentes autos, pelo que não existem motivos para uma nova consulta do referido Tribunal, visto não terem sido aduzidos novos factos ou argumentos.

Refere ainda enfermar o art. 5º da aludida Tabela de inconstitucionalidades por violação dos arts. 106º/2, 168º/1 e 266º/2 da CR.

O Exmº Magistrado do Mº Pº é de parecer que e como resulta do acórdão do TJCE, os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento de capital social constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, pelo que o recurso não merece provimento.

A sentença em recurso entendeu que nas excepções dilatórias de erro na forma de processo, da incompetência do tribunal em razão da matéria e a da ilegitimidade levantadas pela Fª Pª, esta careceu de razão na medida em que os emolumentos tinham a natureza jurídica de taxa, pelo que se integraram no conceito genérico de recitas tributárias a que aludiam os arts. 62º/1/a) do ETAF e 154º do CPT, neste sentido o tribunal seria o competente em razão da matéria;

quanto ao erro na forma de processo, o pedido formulado na p.i. foi claro, a autora pretendia que fosse anulada a liquidação de emolumentos e que lhe fosse restituída a quantia paga a esse título, pelo que atacando directamente a liquidação a forma de processo de impugnação utilizada foi a correcta; no que respeitou à ilegitimidade da Fª Pª também esta careceu de razão na medida em que nos termos dos arts. 42º/1/a) e 154º/c) do CPT, esta seria a entidade competente para a liquidação.

No tocante à violação da directiva nº 69/355/CEE e tendo-se entendido que os emolumentos constituíam uma imposição e como tal proibidos por força do seu art. 10º/c) e que não revestiam carácter remuneratório para efeitos do disposto no art. 12º/1/e) da mesma directiva, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura pública de aumento de capital e de alteração social e da sede de uma sociedade de capitais, concluiu-se pela ilegalidade da liquidação e pela anulação da mesma.

Cumpre decidir.

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente pró efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

No recurso interposto pela Fª Pª e quanto à questão da incompatibilidade das norma do art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado como o direito comunitário (Directiva 69/335/CEE do Conselho, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho), há que seguir o entendimento interpretativo assumido pelo TJCE no reenvio prejudicial que veio a culminar no Ac. de 21.9.2000 (no processo a fl. 449), em atenção ao carácter vinculativo que o mesmo apresenta para os tribunais nacionais em matéria de direito comunitário, corolário da obrigatoriedade do reenvio imposto pelo art. 234º do Tratado de Roma (art. 177º na redacção original) ([1]) e do primado a atribuir a tal direito.

Sendo que tal carácter não é afastado pela dispensa de novo reenvio, apenas determinada por economia, na medida em que a anterior pronúncia assegure uma uniforme aplicação do direito comunitário ([2]).

Ora, segundo aquele aresto, os emolumentos, como os que estão em causa no processo, cobrados pela celebração de uma escritura pública de uma operação abrangida pela directiva, no quadro de uma sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste constitui uma imposição na acepção desta directiva.

Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de modificação do pacto social de uma sociedade de capitais são, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva pela Directiva 85/303, em princípio, proibidos por força do artigo 10º, al. c) da directiva.

E ainda que não têm carácter remuneratório, na acepção do art. 12º/1 alínea e), da directiva, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura publica de aumento do capital social e de modificação do pacto social de uma sociedade de capitais, como é o caso dos

([1]) Cf. Ac. deste Tribunal, de 25.10.2000, rec. 25128.
([2]) Cf. Acs. deste Tribunal, de 7.12.99, rec. 23779, e de 31.10.00, rec. 25174.

emolumentos em causa, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito.

Deste contexto resulta que emolumentos notariais, como os liquidados no acto impugnado ao abrigo dos arts. 1º/2/f) e 5º da Tabela de Emolumentos Notariais, são incompatíveis com os arts. 10º/c e 12º/17e) da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17.7.69, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10.10.85, pelo que o acto impugnado enferma de vício de violação de lei.

O que determina a sua anulação, tal como foi decidido na instancia sob recurso, ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas pela recorrida.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Sem custas, por não devidas.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Anulação de venda. Requerente da remição. Momento até ao qual pode depositar o preço.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Os bens, sujeitos a venda judicial, podem ser adjudicados ao proponente no próprio dia da abertura das propostas, desde que o preço esteja depositado na sua totalidade e estejam satisfeitas as obrigações fiscais inerentes à transmissão.

II — O requerente da remição, se pretender usar deste direito, deve depositar o preço (na sua totalidade) até ser proferido despacho de adjudicação dos bens.

III — Assim, depositado o preço, na sua totalidade, no próprio dia da abertura das propostas, pelo proponente, o requerente da remição, para poder beneficiar de tal direito, deve, nesse dia, efectuar o pagamento, pela totalidade, do preço do bem.

IV — Isto se, nesse mesmo dia, os bens vierem a ser adjudicados ao proponente.

Recurso n.º 25.370. Recorrente: António de Almeida. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. ANTÓNIO DE ALMEIDA, identificado nos autos, veio requerer, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra, a anulação da venda dos bens imóveis penhorados em processo executivo.

O Mmo. Juiz daquele Tribunal julgou o pedido improcedente.

Inconformado, o requerente interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) Da conjugação do disposto nos arts. 912º, n. 2, e 913º, al. a) do CPC resulta que o depósito do preço, no caso da remissão, pode ser efectuado enquanto o puder ser o exercício do direito de remissão e que é, no caso de venda judicial, até ao momento em que seja proferido despacho de adjudicação dos bens ao proponente.

b) Esse entendimento é o único que é sustentado pela teleologia do preceito e não ofende os princípios constitucionais da igualdade da protecção da família (arts. 13º e 67º da CRP):

c) Deste modo a sentença violou todos estes preceitos.

d) A exigência feita ao recorrente de ter de depositar logo no dia da abertura das propostas a totalidade do preço corresponde a um comportamento que a lei não admite e que influi no exame do mérito da causa, constituindo uma nulidade (art. 201º do CPC) que é fundamento da venda.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, sustentando que o recurso não merece provimento.

Neste STA, a EPGA emitiu parecer, louvando-se nas alegações do recorrente, pelo que, em consequência, defende o provimento do recurso.

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

a) o requerente veio solicitar a anulação da venda dos bens imóveis penhorados no processo de execução fiscal com o n. 94/100096.9, instaurado na Repartição de Finanças do concelho da Lousã;

b) contra a empresa Russel Têxtil, L.da;

c) de que era subsidiariamente responsável Filomena Maria Russel Ferreira das Neves;

d) casada segundo o regime de comunhão de adquiridos com seu filho António Jorge Ferreira de Almeida;

e) o requerente comunicou à testemunha António Ferreira Pereira que, no dia da praça em causa, estava a contar pagar um terço e lhe exigiram que pagasse a totalidade nas Finanças;

f) sendo que, para mais, não estava preparado;

g) a praça aconteceu no dia a que os autos aludem;

h) quando o requerente apareceu e manifestou a sua intenção, o chefe da repartição de finanças da Lousã, disse-lhe que podia "remir" desde que pagasse a totalidade até às 16 horas, altura do fecho da repartição;

i) evidenciam os autos de execução fiscal que os imóveis em causa foram adjudicados aos proponentes em 23 de Outubro de 1998;

j) havendo, nesta data, o requerente manifestado, verbalmente, a intenção de exercer o seu direito de remição relativamente aos bens vendidos;

k) o requerente foi advertido pelo chefe da repartição de finanças concelhia para proceder, até ao fim desse mesmo dia, ao depósito da totalidade do preço;

1) sem que a tal houvesse procedido;

m) pelo que se manteve a adjudicação dos bens aos proponentes com as melhores ofertas;

n) após haverem procedido ao depósito integral dos respectivos preços, foi lavrado título de transmissão dos imóveis para os adjudicatários em 28 de Outubro de 1998;

o) sem que até essa data o requerente tivesse efectuado o depósito que se propusera efectuar.

3. Na conclusão d) das suas alegações de recurso, o recorrente defende que a lei não admite que se exija ao remidor que deposite a totalidade do preço logo no dia da abertura das propostas.

Esta afirmação só em parte é verdadeira, como adiante se verá.

Vejamos então.

Está em causa o direito de remição.

O que diz a lei é que, no caso da venda judicial, o direito de remição pode ser exercido até ser proferido despacho de adjudicação de bens ao proponente art. 913º, al. a) do CPC.

Já veremos quando é que foi proferido despacho de adjudicação dos bens.

Mas o que também se depreende das alegações do recorrente é que este defende que nomeadamente o requerente da remição pode usar os mesmos direitos do proponente, a saber: pagar "1/3 no acto da intenção de adquirir e 2/3 posteriormente no prazo fixado".

Isto para poder gozar de um tratamento idêntico ao terceiro proponente, que pode realmente depositar um terço da totalidade do preço (vide art. 327º, al. d) do CPT) - disposição esta aliás que está em consonância com o art. 904º, n.º 1, do CPC, na sua redacção antiga (redacção do DL n. 368/77, de 3/9), no tocante à possibilidade do depósito, no acto da praça, de uma parte do preço.

Mas temos para nós que isto não é assim.

Na verdade, o requerente da remição, para poder usar o seu direito, tem que depositar a totalidade do preço até ser proferido despacho de adjudicação dos bens.

O n.º 2 do art. 912º do CPC estatui que "o preço há-de ser depositado no momento da remição".

Que preço?

Temos para nós que a doutrina aplicável ao preferente tem que entender-se extensiva ao remidor.

Não há razão para um tratamento diverso, sob o ponto de vista legal.

Dir-se-á - e bem - que o direito de remição e o direito de preferência não se confundem.

Mas, como diz Alberto dos Reis ([1]), "na sua actuação prática o direito de remição funciona como um direito de preferência: tanto por tanto, os titulares desse direito são preferidos aos compradores ou adjudicatários. A família prefere aos estranhos" A diferença é que o direito de remição predomina sobre o direito de preferência - art. 914º do CPC.

Por uma razão que nos parece óbvia: a manutenção dos bens na família próxima (cônjuge, descendente ou ascendentes) do executado.

Ora, nos termos do n.º 3 do art. 896º "os preferentes que pretendam exercer o seu direito depositarão logo a totalidade do preço".

Afigura-se-nos que o depósito da totalidade do preço é uma obrigação que deve ser alargada ao requerente da remição, com uma especialidade para este: é que, em vez de pagar logo a totalidade do preço pode fazê-lo até ser proferido despacho de adjudicação dos bens.

Assim, o preço a que se reporta o n.º 2 do art. 913º do CPC é o preço na sua totalidade, e não uma parte do mesmo.

([1]) Processo de Execução - Volume II - Coimbra Editora, 1982 - pág. 477.

Como escreve Alberto dos Reis ([2]) "não goza o remidor do benefício concedido ao arrematante ... tem de depositar no acto todo o preço...".

E não vale falar no princípio da igualdade previsto no art. 13º da CRP, por isso que o titular do direito de remição não está na mesma posição do terceiro proponente.

Está desde logo numa posição mais privilegiada (e aqui se dá corpo ao art. 67º da CRP, pelo que também este preceito constitucional não é violado), por isso que prefere sobre tal proponente. E também sobre o preferente, como se viu.

E o facto de ter que depositar a totalidade do preço tem a ver com razões pragmáticas de impedir o protelamento da execução, que necessariamente aconteceria se pudesse diferir esse pagamento de parte do preço (2/3) para momento ulterior, frustrando até eventualmente a obtenção de um preço mais razoável na venda dos bens.

E tem que estar atento à data da venda, munindo-se ainda das quantias que venham a ser necessários para poder exercer o seu direito de remição.

Escreve o mesmo autor ([3]):

"Ao contrário do que sucede com os titulares do direito de preferência, os titulares do direito de remição não são notificados para o exercer; têm por isso de estar alerta, a fim de se apresentarem no momento próprio ou dentro do prazo legal.

"Consideremos a hipótese de a remição dever efectuar-se no acto de venda. O remidor tem de apresentar-se no acto, por si ou por mandatário, e declarar no momento oportuno que quer remir os bens".

Mas o problema, a nosso ver, nem sequer é este.

Na verdade, e do probatório consta que o despacho de adjudicação dos bens foi proferido em 23 de Outubro de 1998 - vide alínea i) do probatório -, ao que parece no próprio dia da abertura das propostas, tendo o proponente pago a totalidade dos bens - vide al. j) e k) do probatório.

E não vem assacado qualquer vício autónomo ao dito despacho de adjudicação de bens.

E isso terá sido assim por o proponente ter efectuado o pagamento da totalidade do preço, como resulta da informação de fl. 6.

E porque o candidato ao direito de remição não efectuou o depósito da totalidade do preço até à hora do fecho da repartição, o chefe da repartição de Finanças manteve a adjudicação dos bens ao proponente - al. m) do probatório.

E bem.

Na verdade, se na hipótese dos autos fosse permitido ao requerente da remição pagar apenas uma terça parte do valor dos bens, ficava logo ele em situação de privilégio em relação ao proponente, que já pagara a totalidade do preço.

Seria mais um privilégio e este absolutamente injustificável.

Estamos agora em condições de perceber o que dissemos no inicio do discurso jurídico, ou seja, a afirmação feita pelo recorrente de que a lei não admite que se lhe exija, enquanto titular do direito de remição, que deposite a totalidade do preço logo no dia da abertura das propostas, podendo não ser de todo incorrecta, não esgota a questão.

É uma afirmação só parcialmente verdadeira.

([2]) Obra citada, pág. 485.
([3]) Obra citada, pág. 483.

Na verdade, e como resulta do exposto, só é possível exigir do requerente da remição a totalidade do preço no próprio dia da abertura das propostas se o proponente de imediato pagar a totalidade do preço, e satisfizer as obrigações fiscais inerentes à transmissão art. 900º, n.º 2, do CPC - de forma a obter a adjudicação dos bens nesse dia.

Daí que a exigência do chefe da repartição de finanças de que o requerente da remição pagasse a totalidade do preço logo naquele dia não enferma, na hipótese dos autos, de qualquer vício.

E porque o recorrente não exerceu o seu direito de remição (pagando a totalidade do preço dos bens, até ser proferido despacho de adjudicação dos mesmos bens ao proponente), soçobram todas as conclusões das alegações de recurso.

Este está pois votado ao insucesso.

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

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

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Presunções judiciais. Ónus da prova.

Doutrina que dimana da decisão:

I — As presunções judicias ou naturais ou de facto, porque não tem o seu lor previsto na lei, são matéria de facto e não matéria de direito, estando sujeitas à prova livre e não à prova legal;

II — No domínio do art.º 13º do CPT, era ao gerente que incumbia alegar a provar não ter exercido a gerência de facto;

III — Recaindo sobre ele o ónus da prova, na dúvida sobre esse facto a oposição improcedia.

Recurso n.º 25 393. Recorrente: Luís Júlio Galvão F. Santos Caetano. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.º Relatório.

Com base em ilegitimidade por não ser a própria devedora que figura no título, nem ser responsável pagamento da dívida cuja liquidação é ilegal, e ainda por não ter qualquer culpa de o património da sociedade executada se ter tornado insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais, LUÍS JÚLIO GALVÃO FONSECA DOS SANTOS CAETANO, residente na Rua Silvestre Bernardo Lima, 52, 1º esqº, Alpiarça, deduziu oposição execução fiscal que contra ele

foi mandada reverter pela Repartição de Finanças de Alpiarça, pedindo para ser julgado parte ilegítima nessa execução.

Por sentença de fls. 81 e seguintes, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém julgou a oposição totalmente improcedente.

Inconformados, o oponente recorreram para o Tribunal Central Administrativo, o qual, por acórdão de fls. 164 e seguintes, julgou a oposição procedente quanto à dívida exequenda de 1990 (pois a Fazenda não provou a culpa do oponente) e improcedente quanto à dívida constituída em 1991 (pois o oponente não provou não ter exercido a gerência de facto, pelo que esse gerência de facto se presume, mediante uma presunção judicial, segundo a qual presume-se gerente de facto aquele que for gerente de direito).

Continuando a não se conformar, o oponente recorreu desse acórdão para este STA, tendo apresentado as seguintes e resumidas concluindo das suas alegações:

- o TCA não apreciou correctamente os depoimentos das testemunhas;
- o oponente não era gerente nem recebeu quaisquer remunerações da executada nos exercícios de 1990 e 1991;
- as liquidações não lhe foram notificadas nem à executada inicial;
- verifica-se a caducidade do direito às liquidações;
- não foi gerente de facto no exercício de 1991.

Neste STA, MºPº emitiu doutro parecer nos termos do qual se deve anular o julgado por falta de julgamento e de fixação na sentença dos factos relevantes para a decisão, pois não há norma legal que estabeleça uma presunção legal exercício de facto da gerência.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia posta pelo MºPº e, se esta for improcedente, cumpre decidir a questão de saber a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada.

2º Fundamentos

Com interesse para o julgamento daquelas questões, o acórdão recorrido deu como provado que nas Declarações modelo 10 do IRS de 1991 o oponente é indicado como titular de rendimentos de trabalho.

Depois de fazer um exame crítico das provas produzidas, o TCA concluiu que, face à prova testemunhal, não pode dar-se como assente que o único gerente de facto da sociedade executada era o referido Gaivoto. Julgando o probatório apurado pela 1ª instância, o TCA concluiu que foi bem julgada a matéria de facto, pelo que não há lugar à alteração do probatório fixado na sentença.

No que mais interessa para a aplicação do regime jurídico adequado à matéria de facto provada, o TCA apurou que o oponente não fez prova de não ter exercido a gerência de facto, pelo que não ilidiu a presunção do exercício da gerência de facto de corrente do facto de ter sido gerente de direito em 1991. Para o TCA, provada a gerência de direito dela pode inferir-se naturalmente o exercício da gerência de facto (presunção essa judicial, porque assente em regras da vida, da experiência e da lógica).

Mas porque o oponente não provou factualidade donde possa concluir-se que não tenha exercido, de facto, essa gerência, esta terá de se presumir, tal como se endeu na senteça.

Vejamos a questão prévia posta pelo Mº Pº.

Entende o MºPº que não há norma legal que estabeleça uma presunção legal de exercício de facto da gerência. Isso é verdade, mas

o acórdão recorrido em parte alguma o afirmou. Pelo contrário, o TCA baseou-se numa presunção judicial, entendendo que é de presumir exercício de gerência de facto naquele que tivesse a gerência de direito. Nos termos do artº 351º do Código Civil, as presunções judiciais (ou naturais ou de facto) só são admitidas nos casos e termos em que é admitida a prova testemunhal. Como, *in casu,* houve prova testemunhal, também os tribunais de instância se podia servir de uma presunção judicial, natural ou de facto. Trata-se de matéria de facto que escapa aos poderes de cognição deste STA, nos termos do art.º 21º, nº 4, do ETAF.

Afirma-se no parecer do Mº Pº que falta de julgamento e fixação na sentença dos factos relevantes para a decisão constitui nulidade de julgamento, de conhecimento oficioso.

Acontece que o TCA deu como provado, na parte do probatório, que, em 1991, o oponente era gerente de direito e deu como provado, nessa parte, que ele, na declaração modelo 10 de IRS de 1991, foi indicado como titular de rendimentos de trabalho. A seguir, o TCA considerou que, da prova testemunhal carreada pelo oponente, não resulta provado que ele não tivesse exercido a gerência de facto. Embora esta conclusão não esteja na parte do probatório, não deixa de ser um juízo do TCA. Logo, temos de concluir que foram fixados os factos provados e os não provados, pelo que não pode concluir que a TCA tenha omitido um julgamento sobre esse facto.

Põe estas razões, improcede a questão de nulidade colocada pelo Mº Pº.

A dívida em causa diz respeito ao não de 1991. nesse ano já se aplicava o art.º 13º do CPT. Ao abrigo desse regime jurídico, para não haver responsabilidade subsidiária era preciso que o gerente provasse que não tinha exercido a gerência de facto e, se feita essa prova, provasse ainda que não tinha sido por culpa sua que o património da execução se tornou insuficiente para pagar a dívida fiscal.

No que diz respeito à gerência de facto, para responsabilizar o gerente subsidiariamente, o tribunal tanto podia concluir que ele não tinha provado que não exerceu a gerência de facto, como concluir que, de acordo com as regras do ónus da prova, era sua a responsabilidade. Se o tribunal entendesse que o gerente não tinha feito a prova de não ter exercício a gerência de facto, julgava a oposição improcedente. A igual julgamento tinha de chegar se concluísse ser duvidoso que ele tinha exercido a gerência de facto, pois, segundo as regras do ónus da prova, este ónus compete a quem afirma, e quem afirmou que não tinha sido gerente de facto foi o oponente. Nos termos do art.º 342º, nº 1, do Código Civil, àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constituídos do direito alegado. Como o oponente alegou ter o direito à não reversão da execução fiscal, a ele competia fazer a prova de não ter exercido a gerência de facto. Como não provou esse facto, sobre ele receiam as consequências.

O TCA seguiu o primeiro caminho: o oponente não provou não ter tido gerência de facto ou judicial, entendeu que a partir da gerência de facto. Então, por meio de uma presunção de facto ou judicial, entendeu que a partir da gerência de direito se presume a gerência de facto.

Como ensinou o Prof. ANTUNES VARELA, nas presunções judiciais o facto que serve de base à presunção não consta da lei, não tem o seu valor probatório especial tarifado na lei, como sucede na

presunção legal, porque apenas no raciocínio concreto do julgador, sendo ao juiz que incumbe, no caso das presunções judiciais, destacar o facto provado que serve de apoio ao facto desconhecido (cfr. *Revista de Legislação e de Jurisprudência,* Ano 122º, pág. 218).

Logo, se o juiz instância fez bom ou mau suo de uma presunção judicial, é matéria de facto que escapa aos poderes de cognição desde STA, nos termos do art.º 21º, nº 4, do ETAF.

Na conclusão F, o recorrente sustenta que o tribunal recorrido ficou com dúvida fundada de que ele era gerente de facto.

Mesmo que assim fosse, e não sendo caso de aplicação do disposto no art.º 121º do CPT - dúvida sobre o facto tributário - segundo a regra do ónus da prova também a oposição tinha de improceder. No domínio do art.º 13º do CPT, se o juiz tiver dúvidas sobre o exercício da gerência de facto, essas dúvidas resolvem-se contra quem tinha o dever de alegar e provar não ter exercido essa gerência.

São inócuas todas as conclusões das alegações nas quais o recorrente sustenta que foi mal apreciada a prova testemunhal, pois isso é matéria de facto e não matéria de direito. Tenha-se ainda em conta que foi dado como provado - bem ou mal não se discute agora - que na declaração modelo 10 de IRS de 1991 o oponente foi indicado como titular de rendimentos no ano de 1991. isto só quer dizer que ele teve rendimentos é porque trabalhou, pois o probatório alude a rendimento de trabalho.

Esta STA não conhece das questões de que o TCA não conheceu por as considerar novas relativamente ao quadro da instância desenhado no tribunal de 1ª instância.

Nestes termos, o acórdão recorrido não merece censura.

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar ao acórdão recorrido.

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira — Brandão de Pinho* (com a declaração de que, em termos de direito, não é possível, sem mais, extrais uma promoção judicial, de mera questão de direito, mas antes, de factos provados, sendo que, nos autos, vem provada a apontada titularidade do rendimento, por parte do oponente, que alicerça aquela promoção). — Fui presente, *Pimental do Vale.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Reclamação Graciosa — Indeferimento tácito — Art.º 125º do CPT Prazo — dies a quo — *"serviço competente".*

Doutrina que dimana da decisão:

O prazo findo o qual se considera verificado o indeferimento tácito da reclamação graciosa — 90 dias — conta-se, nos termos do art.º 125º do CPT, a partir da data da entrada da respectiva petição na Repartição de Finanças.

Recurso n.º 25425, em que são recorrente a Rover Portugal — Veículos e Peças, L.da, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ROVER PORTUGAL — VEÍCULOS E PEÇAS, LDa da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, que, por extemporânea, absolveu a Fazenda Pública do pedido, na impugnação judicial por aquela deduzida à liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 1992.

Fundamentou-se a decisão, em que, tendo sido deduzida reclamação graciosa, nos termos dos arts. 111º do CIRC e 95º e segs. do CPT, contra a predita liquidação, em 31-10-96 e sendo o prazo do respectivo indeferimento tácito de 90 dias — art. 125º daquele último diploma, contado nos termos dos arts. 49º do mesmo código e 279º do Cód. Civil, tal indeferimento ocorreu em 29/01/97, pelo que a impugnação devia ter sido apresentada até 29-04-97 — art. 123º nº 1 al. d) do CPT — e só o foi em 30-04-97, sendo que "o prazo de impugnação judicial é peremptóreo, de caducidade e de conhecimento oficioso, por versar direitos indisponíveis quanto à Fazenda Pública (art.º 333º do Código Civil) e o seu decurso extingue o direito de impugnação".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"a) A questão controvertida resume-se em saber se a data a partir da qual a reclamação graciosa deduzida pela ora recorrente se deve considerar tacitamente indeferida é o dia 29 de Janeiro de 1997 ou se é antes qualquer outro dia ulterior.

b) Na opinião da ora recorrente a data do indeferimento tácito é necessariamente ulterior ao dia 29 de Janeiro de 1997.

c) De acordo com o disposto no artigo 98º, nº 1, do CPT, a reclamação graciosa, embora deva ser entregue na repartição de finanças da área do domicílio ou sede do contribuinte, deve ser dirigida ao Director Distrital de Finanças da área do domicílio ou sede do contribuinte.

d) A reclamação graciosa deve ser dirigida ao Director Distrital de Finanças, em virtude de, conforme dispõe o artigo 99º do CPT, ser este órgão administrativo a entidade competente para a decisão da reclamação.

e) Ou seja, de acordo com o estabelecido no artigo 125º do CPT, a reclamação presume-se indeferida se os órgãos competentes da administrarão fiscal (no caso, portanto, o Director Distrital sobre ela não se prenunciarem no prazo de 90 dias a partir da data da entrada da reclamarão no serviço competente (ou seja, no prazo de noventa dias contados da data da entrada da reclamação na Direcção Distrital de Finanças).

f) Para efeito da presunção de indeferimento tácito, não vale a regra segundo a qual a petição se considera apresentada na data do primeiro registo do processo.

g) Pela letra da lei, a data que releva para verificação da presunção de indeferimento tácito é a da entrada da reclamação na Direcção Distrital de Finanças (artigos 99º e 125º CPT).

h) Não se afigura ser possível, no caso presente, outra interpretação.

i) Se o legislador pretendesse reportar o inicio do prazo da presunção do indeferimento tácito ao dia da apresentação da reclamação na repartição de finanças, tornar-se-ia desnecessário referir, na parte

final do artigo 125º, "90 dias a partir da data da entrada no serviço competente".

j) Ao referir data da entrada, o legislador está claramente a diferenciar.

k) A reclamação graciosa só pode ser apresentada na repartição de finanças, embora não seja este o serviço competente para a decisão.

i) Como tal, se a pretensão do legislador fosse a de iniciar a contagem do prazo na data da apresentação da reclamação bastar-lhe-ia referir no artigo 125º "no prazo de 90 dias contados da sua apresentação".

m) O legislador fez questão de remeter o início da contagem do prazo para o dia da entrada da reclamação no serviço competente.

n) O que, aliás, só faz sentido, na verdade e como se sabe, o indeferimento tácito pressupõe a competência do órgão a quem o requerimento, petição, reclamação ou recurso gracioso são dirigidos, pois só neste caso há o dever legal de decidir.

o) Logo, só se verifica a violação daquele dever de decisão pelo órgão administrativo decorrido que seja o prazo legalmente determinado como suficiente para que se profira a decisão.

p) Assim, não faz sentido, descaracteriza a intenção do legislador, e viola a lei, integrar no cômputo do prazo do indeferimento tácito o tempo anterior ao do conhecimento da reclamação pelo órgão competente.

q) Aliás, em reforço desta posição, atende-se ao teor dos artigos 73º e 106º do Código do Procedimento e do Processo Tributário, que consagrando, na sua essência, as posições, a este respeito, já assumidas nos artigos 98º, 99º e 125º do CPT, vem definitivamente atribuir-lhes rigor e esclarecer, uma vez por todas, o entendimento que a recorrente tem vindo a defender nestas alegações.

r) Para que se possa presumir tacitamente indeferida a reclamação graciosa é necessário que tenham decorridos 90 dias a partir da data de entrada daquela petição nos serviços da Direcção Distrital de Finanças do domicílio ou da sede do contribuinte.

s) Só a partir do decurso desse prazo, nessas circunstâncias, é permitido presumir a violação do dever de decidir pela Administração Fiscal.

t) Razão por que não se pode considerar verificada a excepção peremptória invocada na douta sentença.

u) Com efeito, a data da entrada da reclamação na Direcção Distrital de Finanças não foi o dia da sua apresentação na repartição de finanças.

v) Como tal, é errado determinar como data de verificação do indeferimento tácito o dia 29 de Janeiro de 1997.

w) A data da sua verificação foi necessariamente ulterior.

Nestes termos, e nos mais de Direito, deve a sentença recorrida ser revogada, por errada interpretação e aplicação, nomeadamente, dos artigos 2.º, al. f), 98.º, 99.º e 125.º do CPT e do artigo 493.º, n.º 3, do CPC, com todas as legais consequências, nomeadamente a de o Tribunal Tributário de 1.ª Instância conhecer do mérito da impugnação apresentada".

E contra-alegou a Fazenda Pública, pugnando pelo acerto da decisão, já que, "colhendo o conceito de indeferimento tácito a sua razão de ser, de um imperativo de celeridade, de salvaguarda dos administrados, da eventual morosidade na tramitação do processo, não faz sentido que o direito dos administrados para reagir ao silêncio

sobre o seu pedido fique pendente da acção da administração no encaminhamento do processo para o órgão com competência para decidir pelo que "a referência do artigo 125º do CPT a serviços competentes só pode ser entendida como serviços competentes para receber a petição".

O Exmº Magistrado do M,P. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que, "nos termos do art. 125º do CPT, o indeferimento tácito da reclamação graciosa forma-se decorridos 90 dias a partir da entrada da reclamação no "serviço competente" e, nos termos do art. 98º nº 1 (quer na versão original, quer na do D.L. 47/95, 10-3), o serviço competente é a repartição de finanças", além de que "a tese da recorrente contraria a letra desta última norma que distingue, claramente, entre serviço competente para receber a reclamação e entidade competente para a apreciar (o Director Distrital) — aliás, só depois de instruída pelo chefe da repartição".

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

Em sede factual, vem apurado que:

"1 — ROVER PORTUGAL — Veículos e Peças, Lda impugna nos presentes autos a liquidação de IRC do ano de 1992 no montante de 139.817.598$00.

2 — Em 31.10.96 a impugnante apresentou reclamação graciosa, relativamente à liquidação adicional de IRC do ano de 1992 (cfr. processo apenso).

3 — No processo de reclamação graciosa não houve decisão.

4 — A impugnação foi deduzida em 30,04.97."

Vejamos, pois:

Nos termos do art. 125º do CPT sob a epígrafe, "indeferimento tácito", "a reclamação graciosa presume-se indeferida, para efeitos de impugnação judicial, se os órgãos competentes da administração fiscal sobre ele não se pronunciarem no prazo de 90 dias a partir da data da entrada no serviço competente,.,".

E a questão dos autos é a de saber qual seja esse "serviço competente": se a Repartição de Finanças onde a petição da reclamação deve ser entregue, como vem decidido, se o serviço onde cumpre a decisão — a Direcção Distrital de Finanças para onde o processo deve ser remetido, após a devida instrução, para decisão pelo respectivo director, como pretende a recorrente, tudo nos termos do art. 98º nº 1 do mesmo diploma.

Ora, a solução correcta é, sem dúvida, a do primeiro termo da alternativa.

Como refere Freitas do Amaral "Direito Administrativo, vol III, pág. 256", o indeferimento tácito não constitui mais do que uma ficção jurídica destinada a possibilitar aos interessados administrados ou contribuintes, o acesso aos tribunais, para obtenção da tutela legalmente devida, para os seus direitos ou interesses legítimos, nos casos de inércia da administração relativamente ás pretensões que aqueles lhe dirijam.

De outro modo, se apenas pudessem recorrer à via judicial no caso de acto expresso, eles veriam indefinidamente protelado o exercício da mesma tutela.

Pelo que, para sua salvaguarda, se criou juridicamente tal ficção com a única finalidade, pois, de permitir ao particular impugnar contenciosamente omissivos da Administração.

Cfr. os Ac. de 29-03-00, Rec. 38.894 in *Cadernos de Justiça Administrativa* 21-65/6, 22-03-00, Rec. 39.934 e de 21-05-98, Rec. 37.209, todos da 1ª Secção deste STA.

Mas, assim sendo, o prazo em causa deve contar-se a partir da entrada da petiçãona Repartição de Finanças pois, de outro modo, chegar-se-ia praticamente ao mesmo efeito que precisamente a lei quis evitar.

Pois, não tendo a reclamação qualquer prazo para finalização da instrução ou sequer para remessa à Direcção de Finanças artº 95º e segt.s do CPT — o início do dito prazo ficaria totalmente na completa discricionariedade da Administração, com o consequente postergar daquele direito do contribuinte a uma efectiva tutela jurídica.

Quer dizer: não haveria acto expresso mas também aquela poderia evitar a consequente formação de qualquer acto tácito — o que, como se disse, a lei quis evitar.

Nem, em contrário, se argumente, com a recorrente, que, sendo competente para a decisão, o Director Distrital de Finanças e estando na base da formação do acto tácito, o dever de decisão pela entidade competente, não se compreende a integração, "no cômputo do prazo do indeferimento tácito do tempo anterior ao do conhecimento da reclamação pelo órgão competente".

É que, como se disse, o indeferimento tácito funciona como salvaguarda dos direitos do contribuinte em face da Administração.

Foram estes que a lei privilegiou, não os interesses desta.

Aliás, além da sua ratio, nos preditos termos, também a própria letra da lei — art. 125º aponta no sentido aqui perfilhado.

Na verdade, a tese aqui defendida encontra ali confortável apoio pois, como bem aponta o MP, "distingue claramente, entre serviço competente para receber a reclamação e entidade competente para a apreciar (o Director Distrital) — aliás só depois de instruída pelo Chefe da Repartição".

É, assim, de concluir que o prazo findo o qual se considera verificado o indeferimento tácito da reclamação graciosa — 90 dias — se conta, nos termos do art. 125º do CPT, a partir da data da entrada da respectiva petição na repartição de finanças.

Cfr, aliás, no sentido exposto, Alfredo Sousa e J. Paixão, *CPT Anotado,* 4.ª edição, pág. 204, nota 51 e o Ac, deste STA de 3 de Julho de 1996, Rec. 20.561.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 50.000$00 e a procuradoria.

Lisboa, 4 Abril de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Imposto Municipal de Sisa - Documentas autênticos - Força probatória - Art. 370º nº 1 do Cód. Civil - Compra e venda de imóveis - Nulidade - art. 32º nº 1 do CPT - Tributação em IRS - Realismo do Direito Fiscal.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A força probatória plena dos documentos autênticos art. 370.º nº 1 do Cód. Civil - limita-se aos factos que neles se referem como sendo praticados pela autoridade ou oficial público que os emitiu, assim como aos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora, não abrangendo as respectivas afirmações dos outorgantes.

2 — Não se estende, assim, em escritures de compra e venda de imóveis, ao preço declarado ou à data da transmissão efectiva, que, efectuadas sem quaisquer propósitos ilegais ou ilícitos, não determinam a nulidade ou anulabilidade do negócio pelo que não tem, em tais casos, aplicação, o disposto no art. 32º nº 1 do CPT.

3 — Apurado, assim, que tais escrituras se limitaram a formalizar legalmente transmissões imobiliárias efectuadas muitos anos antes, nelas se declarando preços muito superiores aos efectivamente praticados, a estes, que não àqueles, deve atender-se para efeitos de tributação em IRS do alienante dos respectivos lotes de terreno.

4 — Não tendo a mesma sequer lugar se os rendimentos em causa foram obtidos anteriormente ao início de vigência do CIRS.

5 — Ao direito fiscal, não é indiferente a tributação dos efeitos económicos pretendidos pelas partes que na realidade se tenham produzido - realismo do mesmo direito: a consideração económica dos factos ou actos com relevância jurídica tributária.

Recurso n.º 25 469; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: João António Carujo de Sousa Jordão e mulher; Relator: Exmo Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1.ª Instância de Coimbra, proferida em 17/Dez/08, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOÃO ANTÓNIO CAMPO DE SOUSA JORDÃO e mulher contra a liquidação de IRS e respectivos juros compensatórios, com referência a 1992, no total de 6.188.107$00, consequentemente a anulando.

Fundamentou-se a decisão, em síntese, na inexistência dos respectivos factos tributários, sendo decisiva, para a incidência do imposta a transmissão económica, que não a transmissão jurídica.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 - Em causa está a tributação de transmissões de propriedade de lotes de terreno, declarados nas respectivas escrituras públicas coro ocorridas em 1992 e pelos valores que serviram de base à liquidação impugnada.

2 - Reconhecendo o tribunal tributário Incompetente para conhecer das nulidades relativas, a douta sentença conclui pela competência do mesmo tribunal para conhecer das nulidades absolutas e da inexistência de facto tributário.

3 - E, por isso, analisando toda a matéria de facto coligida para os autos, a douta sentença conclui pela inexistência de factos tributários relativamente ao ano de 1992.

4 - Ora, é por demais evidente que tal julgamento de inexistência colide com as regras de competência do tribunal tributário, pois ele efectua um verdadeiro julgamento da matéria de facto, para concluir que a vontade negociai declarada naquelas escrituras enferma de erro.

5 - A ser assim, teríamos que as ditas escrituras continuariam válidas quanto à transmissão da propriedade em 1992 e pelos valores declarados e, fiscalmente, seriam ineficazes porque outra era a realidade objectiva a que as mesmas se reportavam.

6 - Contornando, assim, a competência em razão da matéria, ter-se-ia de concluir que se esvaziaria de conteúdo a competência dos tribunais comuns para conhecer dos vícios da vontade declarada, porquanto tal não teria qualquer interesse prático e esvaziaria de conteúdo o preceituado no art. 320 do CPT.

7 - Ao decidir como decidiu, a douta sentença fez errada aplicação e interpretação dos artigos 32º. e 39º. do CPT e artigo 62º. do ETAF, bem como dos artigos 82º., 150º.-A e 152º. do CIMSISD, que assim foram violados.

Nestes termos e com o douto suprimento de VV. Ex.as, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência ser julgada improcedente a presente impugnação judicial".

Os impugnantes não contra-alegaram.

O Exmo Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, "pelos fundamentos que dele constam e se subscrevem".

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

Em sede factual, vem apurado que:

"- Na altura da outorga das respectivas escriturai de compra e venda, já os adquirentes dos lotes em causa tinham neles construído as suas habitações, há mais de 20 anos;

- Os compradores dos lotes são todos trabalhadores rurais e pessoas pobres;

- Tendo sido a Câmara Municipal de Ponte de Sor, que realizou, por sua conta o loteamento,

- Pelo que pediu colaboração no sentido de serem outorgadas as respectivas escrituras de compra e venda;

- O impugnante aceitou tal colaboração e, para a efeito, passou procuração: impede a pessoa das suas relações, residente no Concelho de Ponte de Sor, uma vez que residia, há muitos anos, em Coimbra;

- O impugnante pensou que os compradores iriam declarar os preços de compra reais e pagos, conforme recibos que, então, lhes passou, bem como as dadas das aquisições;

- Quando os compradores referiam os preços reais de compra, da ordem de poucos contos de reis, também nas Finanças de Ponte de Sor, foram informados que tais valores não eram aceites, por os preços correntes serem bastante superiores;

- E que de nada valia declarar preços baixos, uma vez que os terrenos iam ser avaliados por preços bastantes superiores;

- Com pagamento posterior dos diferenciais, pelo que mais valia declarar preços considerados actualizados;

- Tais compradores declararam o que consta das escrituras para resolver os seus problemas;

- O impugnaste só tomou conhecimento destes factos, pela primeira vez, quando foi notificado para se defender da acusação de não ter declarado os valores de venda, para efeitos de IRS, em Abril de 1994;

- Os proprietários dos lotes de terreno para construção, a que se refere o alvará de loteamento nº 21, passado pela Câmara Municipal de ponte de Sor, em 24.8.91, construíram as respectivas casa de habitação nesses lotes de terreno, alguns anos antes do respectivo alvará de loteamento;

- Da respectiva certidão camarária, em relação aos citados lotes, constam como proprietários as pessoas que, na altura dos loteamentos, 24.08.81, eram proprietários dos lotes;

- As licenças de construção mais recentes foram passadas em 1974, 1975 e 1976, sendo as mais antigas de 1966, 1967 e 1968;

- Apenas em relação aos lotes nos 41 e 57 e aos sem nos 1º e 3º (cfr. referência de fls 11 dos Autos) não foram juntos quaisquer recibos;

- Tendo sido juntos os recibos relativamente a todos os outros lotes constantes do anexo 1 do Relatório da fiscalização;

- A revelarem que as vendas dos lotes não se realizaram em 1992, mas muitos anos antes, tendo os preços de venda sido bastante inferiores aos fixados para efeitos de IRS e constantes das sisas respectivas;

- Relativamente aos casos em quite o impugnaste outorgou as respectivas escrituras, o facto de terem sido pagas sisas pelos agora adquirentes dos lotes, aos primitivos compradores, com afirmação das segundas vendas a terem sido feitas ao mesmo impugnaste, não traduz a realidade acontecida;

- Antes traduz a maneira pela qual tais segundos adquirentes tentaram resolver os seus problemas;

- O que significa que, em 1992, o impugnante não vendeu quaisquer lotes de terrenos para construção;

- Os lotes em causa, vendidos pelo Sr. Dr. Jordão, são todos em Montargil;

- As pessoas compraram esses lotes para fazer habitação;

Só lá há dois lotes que ainda não estão construídos e um terreno por onde passam as condutas dos esgotos e das águas;

- Em todos os restantes lotes há casas;

- Há cerca de trinta anos, ou mais, que já lá há terrenos vendidos, exactamente os lotes que aqui se referem;

- Aquando do 25 de Abril, já lá haveria cerca de 85% da construção existente;

- As vendas foram feitas entre os anos 60 e 70;

- Na altura, os lotes eram baratos;

- Houve assentos de casas compradas a 15 escudos o metro quadrado e a não mais de 80 escudos o metro quadrado;

- A Câmara, nos princípios dos anos 80 fez as escrituras daquela zona e só levaram às pessoas o curso dos ramais de águas e esgotos;

- Aquilo para a Câmara ficou resolvido com as licenças de construção das casas;

- A primeira testemunha ouvida, Amável António de Oliveira, presidente da Junta de Freguesia de Montargil, expressou "ter ouvido falar, muito mais tarde, que as Finanças estavam a chamar as pessoas, impondo-lhes pagar a sisa à razão de mil quinhentos escudos o metro quadrado.";

- Tratava-se de gente de poucos recursos, sendo que essas pessoas não podiam ter comprado em 92;
- O primeiro e o segundo terreno que a testemunha Manuel Lopes Nunes comprou, na zona referenciada, foi nos anos 60, a 60 escudos o metro quadrado;
- Nos terrenos, ao lado, tudo se passou de forma idêntica;
- Quem procedeu à venda desses terrenos foi o Senhor Dr. Jordão e a mãe;
- Todos os lotes foram vendidos nessa altura;
- Contudo, só fizeram as escrituras em 92;
- Sendo que os obrigaram a pagar as sisas sobre o valor do terreno a 1.500 escudos o metro quadrado;
- Ainda há casos de pessoas que não fizeram as escrituras e que compraram os terrenos na mesma altura em que Manuel Lopes Nunes o fez (anos 60);
- Foi a Câmara que procedeu à ligação ida água e da luz para todos;
- A testemunha Manuel Alves Policarpo comprou a sua terra, em questão, em 1965, que adquiriu ao Sr. Dr. Jordão e à Mãe;
- Comprou 120 m^2 de terreno por 6 contos;
- E comprou, posteriormente, 675 m^2 a 15 escudos cada metro quadrado;
- Construiu a sua casa em 1967;

Aquando do 25 de Abril, já lá existia seguramente mais de 98% das construções;

- Chegou a pagar uma sisa em 67 ou 68, há volta de 220$00;
- Em 92, no entanto, foi-lhe dito que havia um loteamento daquela zona, comunicando-lhe que a sisa que teria de pagar seria sobre 1500 escudos metro quadrado;
- Também a testemunha Lino Pratas, Jordão comprou antes do 25 de Abril, três lotes, na zona em causa, ao Sr. Dr. Jordão;
- Sendo que, em tal data (25 Abril) já tinha a sua casa feita;
- Comprou, naquele tempo, o lote onde tem a casa a 60 escudos o metro quadrado e os outros lotes a 18 escudos o metro quadrado;
- Só em 1991 ou 92 é que fez as escrituras através de um procurador do Sr. Dr. Jordão;
- Fizeram-no, então, pagar uma sisa sobre o valor de 1.500$00 m2, o que se passou com todos os adquirentes dos lotes;" Vejamos, pois:

Nos termos do art. 371º nº 1 do Cód. Civil "os documentos autênticos fazem prova plena dos factos que referem como praticados pela autoridade ou oficial público respectivo, assim como dos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora ...".

E, como escrevem Pires de Lima e Antunes Varela, em comentário ao mesmo normativo:

"O valor probatório pleno do documento autêntico não respeita a tudo o que se diz ou se contém no documento mas somente aos factos que se referem praticados pela autoridade ou oficial público respectivo (ex: procedi a este ou àquele exame e quanto aos factos que são referidos no documento com base nas percepções da entidade documentadora. Se no documento, por exemplo, o notário afirma que, perante ele, o outorgante disse isto ou aquilo, fica plenamente provado que o outorgante o disse; mas não fica provado que seja verdadeira a afirmação do outorgante, ou que esta não tenha sido viciada por erro, dolo ou coacção, ou que o acto não seja simulado".

Ora o probatório da sentença refere, expressa e nomeadamente, que os preços declarados nas respectivas escrituras de compra e venda, não foram os reais e pagos e de que o impugnante passou recibos mas outros muito inferiores.

E que a razão de ser de tal procedimento está em que, tratando-se da sisa devida pela compra, de nada valeria declarar preços baixos pois que os terrenos iriam ser avaliados por valores muito superiores e seriam estes que iriam determinar o imposto a pagar, havendo, pois, que posteriormente os compradores satisfazerem a respectiva diferença.

E, bem assim, que as vendas haviam sido feitas bastantes antes - em data até anterior ao inicio de vigência do CIRS.

Matéria factual que este STA não sindica - art. 21 º nº 4 do ETAF.

Mas, assim sendo, não tem aplicação ao caso, ao contrário do que pretende a Fazenda recorrente, o art. 32º nº 1 do CPT, nos termos do qual "os actos ou negócios jurídicos nulos ou anuláveis constantes de documentos autênticos produzem os correspondentes efeitos jurídicos-tributários enquanto não houver decisão judicial a declará-los nulos ou a anulá-los ...".

È que os contratos de compra e venda em causa não são nulos nem sequer anuláveis por nas respectivas escrituras se declararem preços superiores aos efectivamente praticados, sem quaisquer propósitos ilegais ou ilícitos e se reportarem as compras a datas posteriores à realidade.

Por um lado, haveriam aqueles apenas que ser rectificados em novas escrituras.

Por outro, estas limitaram-se a formalizar compras e vendas efectuadas verbalmente muito tempo antes e estas sim, nulas, por carência da respectiva forma legal.

E a tais elementos não se estende, como acima se referiu, o valor probatório pleno dos ditos documentos autênticos.

Pode até dizer-se que, ao proceder à tributação em IRS, a Administração Fiscal está a socorrer-se de meras aparências, da regularização de situações anteriores até ao próprio CIRS.

Pois que, como igualmente resulta do probatório, foi a própria Câmara Municipal que procedeu ao loteamento, sendo os compradores "todas trabalhadores rurais e pessoas pobres", limitando-se o impugnante, a pedido daquela, a prestar ia sua colaboração no sentido de serem outorgadas as respectivas escrituras de compra e venda".

E, como é sabido, ao direito fiscal não é indiferente a tributação dos efeitos económicos pretendidos pelas partes, que, na realidade, se tenham produzido: é o que se tem denominado por "realismo"do mesmo direito: a consideração económica dos factos ou actos com relevância jurídica tributária.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

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

Sem custas.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Brandão de linho* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Avaliação de imóvel. Segunda avaliação. Inviabilidade de pedido restringido.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A avaliação fiscal de bens traduz-se num processo e acto administrativo, dotados de certa autonomia e coordenados com o processo e acto tributário, na medida em que visam a fixação do valor das realidades sobre que incide a tributação.

2 — A 1.ª e a 2.ª avaliação, para além da circunstância de serem efectuados por louvados diferentes, seguem as mesmas regras (parte final do art. 96º do CIMSISSD), pelo que se a primeira não é necessariamente parcelar relativamente a um só prédio, pois é chamada a atribuir valor ao todo da realidade desse bem a avaliar, a segunda, outros sim, não o será, mantendo o seu carácter de apreciação englobante de todo o valor da dita realidade e de solidariedade ao processo autónomo em que ambos os actos se enquadram.

3 — Assim, não é viável requerer 2ª avaliação de um único imóvel, restringindo o pedido apenas a uma parte do objecto avaliado.

Recurso n.º 25 474, em que são recorrente Maria Isabel Bernardo Almeida Lopes, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT de 1ª Instância de Viseu que julgou improcedente a impugnação à 2ª avaliação efectuada pela Fª Pª ao lote de terreno destinado a construção urbana, com a área de 2800 m^2, sito na Travela, freguesia de Rio de Loba, Viseu, veio Maria Isabel Bernardo Almeida Lopes, recorrer concluindo a sustentar que:

— o preço estipulado para a área de 2680 m2, foi tacitamente aceite confessado, é irretratável e por não ter sido impugnado tem de se considerar como estabelecido em 60$00/m2;

— a 2ª avaliação, foi somente requerida quanto à área de 120m^2 e só quanto a esta é que a Comissão se deveria pronunciar, violando assim, por preterição de formalidades legais os arts. 96º do CINSISSD e 490º/2 e 567º do CPC.

Contra-alegou a Representante da Fª Pª a sustentar que a avaliação é sempre um acto unitário, contempla o terreno no seu todo, pelo que a concordância que, eventualmente, o Rte. apresente relativamente a qualquer dos parâmetros da 1ª avaliação não assume a natureza de uma confissão nos termos do art. 567º do CPC, nada impedindo a sua alteração na 2ª avaliação.

O Exmº Magistrado do Mº Pº é de parecer que a Rte. ao requerer a 2ª avaliação mais não fez do que contestar o valor que foi atribuído ao imóvel, considerando na sua globalidade, resultante da 1ª avaliação,

pelo que nesta fase nada impedia que a Comissão se pronunciasse, também quanto ao valor da parcela de terreno do logradouro, nestes termos, deve ser negado provimento ao recurso.

A sentença recorrida entendeu que tratando-se de terreno, destinado a construção urbana, a 2ª avaliação teria de incidir tanto sobre a área destinada a construção como sobre a área destinada a logradouro, sendo que a Comissão não estaria limitada aos resultados e fundamentos da 1ª avaliação, nem aos fundamentos que teriam dado origem à 2º.

Cumpre decidir.

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

Controverte-se se uma segunda avaliação de terreno para construção para efeitos tributários pode ter o seu objecto restringido a parte do decidido na primeira, mantendo-se o resultado desta quanto à parte aceite pelo requerente.

A recorrente sustenta a afirmativa, fundada em que o valor fixado pela 1ª avaliação para a área de 2680 m^2 foi tacitamente aceite e confessado, e, como tal é irretratável, enquanto a sentença recorrida decide e a contra alegante Fª Pª defende que a avaliação é sempre um acto unitário, contemplando o terreno no seu todo.

A avaliação fiscal de bens traduz-se num processo e acto administrativo, dotados se certa autonomia e coordenados com o processo e acto tributário, na *medida em que visam a fixação do valor das realidades sobre que incide a tributação* ([1]).

A primeira e a segunda avaliação, para além da circunstância de serem efectuadas por louvados diferentes, seguem as mesmas regras (parte final do art. 96º do CIMSISSD), pelo que se a primeira não é necessariamente parcelar relativamente a um só prédio, pois é chamada a atribuir valor ao todo da realidade desse bem avaliar, a segunda, outrossim, não o será, mantendo o seu carácter de apreciação englobante de todo o valor da dita realidade e de solidariedade ao processo autónomo em que ambos os actos se enquadram.

Assim, os requerentes (contribuinte ou Fazenda Pública) da 2ª avaliação sujeitam-se a ver fixado um novo valor totalizador ao bem a avaliar, que pode ser favorável ou desfavorável, sem que possam prevalecer-se da proibição da *reformatio in pejus*, ou de um caso decidido restrito, pois *enquanto não estiver estabelecido o valor da realidade material sobre que há-de incidir a tributação, e isso só acontece no termo do procedimento avaliativo, tudo se passa como se não houvera valor algum* ([2]), não produzindo qualquer efeito a primeira avaliação.

A qual se oferece ainda, na medida em que não manieta a decisão final por casos decididos parciais, como a solução que preserva a intenção legal de deixar os critérios de fixação desse valor, dentro de certos limites, à livre apreciação do agente avaliador ([3]), que será em grau cimeiro a Comissão Tributaria da 2ª avaliação.

E pretender ver estabelecidos valores e áreas aceites pelo requerente, oriundos do resultado da 1ª avaliação, por efeito de ficcionada confissão irretratável dos factos não impugnados, é ainda esquecer

---

([1]) Cf. Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário,* p. 226.
([2]) Cf. Ac. deste tribunal, de 8.7.99, rec. 23710.
([3]) Cf. art. e ob. citados, p. 224.

aquela referida característica de liberdade de apreciação das Comissões tributarias ([4]), e que o campo das relações jurídicas fiscais é domínio subtraído à vontade das partes ([5]).

Deste modo, improcede a pretensão da recorrente.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 40%, sem prejuízo da dispensa do seu pagamento (fl. 55 dos autos).

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Ernani Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

IRS de 1996. DL 202/96, de 23-10.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Por força do Dec.-Lei 202/96, de 23/Out, que adaptou a anterior TNI e estabeleceu, em anexo, as "Instruções Gerais", passou a ter relevância a "disfunção residual", em virtude da aplicação de meios de correcção ou compensação, pelo que o coeficiente de capacidade arbitrado tem de corresponder à disfunção residual após aplicação daqueles meios, sem limites máximos de redução dos mencionados coeficientes.

2 — Podia, por isso, a AF recusar certificado emitido ao abrigo do Dec.-Lei 341/93 e exigir novo atestado nos termos do mencionado DL 202/96, com referência ao IRS de 1996, para que fosse estabelecida a incapacidade ou deficiência ao abrigo deste ultimo diploma legal.

Recurso n.º 25 484, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida Maria Jacinta Cepeda Santos e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação de IRS referente ao ano de 1996.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art. 371º do CC, não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro na formação de vontade.

([4]) Cf. aut.e ob. citados, p. 207.
([5]) Cf, art, e ob. citados, p. 227.

b) O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

c) A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases nº 9/82, de 2/5 e princípios nela consagrados (nº 1 do art. 2º), atribuindo deficiência a pessoas que após correcção óptica, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo por isso défice funcional, nem se verificado qualquer restrição na sua capacidade.

d) Para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s.p., sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto, nº 7 do art. 14º do CIRS.

e) Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e constatar com rigor das situações dedutíveis e da regularidade da sua comprovação, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art. 119º do CIRS.

f) Com total respeito pelo princípio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo princípio da igualdade consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

g) Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o *iter* cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

h) Assim não entendendo e anulando a liquidação por nela não ter sido tomado em conta o impugnante como deficiência para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no nº 1 do artigo 371º do CC, nº 1 do art. 13º da CRP, nº 7 do art. 14º e nºs 1 e 3 do art. 25º do CIRS, nºs 1 e 5 do art. 44º do EBF, impondo-se a sua revogação a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente.

Notificada a impugnante não apresentou alegações.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que reporta-se a impugnação ao IRS de 1996 sendo-lhe aplicável o regime do DL 202/96, de 23-10, que exige a indicação da capacidade residual pela aplicação dos meios de correcção.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. O(a) impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1996, dizendo-se nela portador(a) de invalidez permanente superior a 60 %, conforme atestado médico do teor do de fl. 7, donde se vê que aquela invalidez resulta de hipovisão;

2. Antes disto, já a AF havia notificado o(a) impugnante nos termos do oficio de fls. 35, onde se pode ler: "Na declaração de rendimentos do ano de 1995, fez V.Ex. a menção de uma deficiência de carácter permanente igual ou superior a 60 %, resultante de hipovisão, a qual foi concedida com base em interpretação dos serviços de saúde veiculada pela Informação nº 63/DSO, de 28/8/94, revogada superiormente através da circular nº22/DSO, de 15.12.95, motivo pelo qual a citada declaração não é aceite fiscalmente, conforme instruções transmitidas pela circular nº 1/96, da DGCI.

Nestes termos, uma vez que foi incorrectamente avaliada aquela incapacidade, fica V. Ex.a notificado(a) para, no prazo de 30 dias, apresentar nestes serviços documento de avaliação daquela incapacidade efectuada posteriormente à emissão das instruções transmitidas pela circular dos serviços de saúde acima mencionada, findos os quais, caso o mesmo não seja apresentado, se procederá à alteração da declaração de rendimentos, com base no disposto no nº 4 do art.º 66º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares."

3. O(a) impugnante não apresentou esse documento naquele prazo, razão por que, no ano em causa, a AF alterou os elementos por ele(a) declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa.

4. O(a) impugnante pagou o valor da liquidação, em 25.08.97.

3. A sentença recorrida concluiu e sumariou, conforme consta de fls. 50, que "o nº5 do art.º 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, ao consignar que para efeitos do disposto nesse artigo se considera deficiente aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%, é perfeitamente claro no sentido de que é a essa entidade que compete a decisão sobre tal grau de invalidez, não podendo a AF, salvo nos casos de invalidade do acto administrativo documentado pelo atestado médico respectivo, recusar o atestado ou exigir um novo, com o agrupamento de que o que lhe foi apresentado não respeita os critérios de avaliação entretanto (entre a emissão do que lhe é apresentado e o momento da liquidação) fixados pelo que julgou a impugnação procedente, anulou a liquidação e declarou que a impugnante tem direito aos pedidos juros, desde a data do pagamento até àquela em que deva considerar-se notificada para os reembolsar.

Contra o assim decidido insurge-se a FP defendendo a revogação da sentença em apreciação.

A questão que importa resolver foi já objecto de diversos acórdãos deste STA podendo consultar-se, entre muitos, os de 17-05-200, Rec. 24.680, de 24-01-2001, Rec. 25711, de 8-11-2000, Rec. 25.485, e de 29-11-2000, Rec. 25548, que seguem jurisprudência maioritária desta Secção.

Entende-se, acompanhando os dois primeiros acórdãos citados que de perto seguiremos, e porque estamos perante IRS referente ao ano de 1996, que são pressupostos da existência de uma deficiência com incapacidade igual ou superior a 60% que a mesma seja devidamente comprovada pela entidade competente nos termos dos artºs 25º do CIRS e 44 nº 5 do EBF.

A Lei nº 9/89, de 2-5, referente ás Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência estabeleceu os conceitos de pessoa com deficiência e de reabilitação acrescentando, no seu artº 25º, o dever de o sistema fiscal consagrar benefícios que possibilitem ás pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade.

O Dec.-Lei 341/93, de 30/9, que havia aprovado a TNI, reportando-se à avaliação do dano em vitimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais acrescentava, conforme resulta do seu preâmbulo, que o mesmo seria utilizada para outros fins e nomeadamente para efeitos dos benefícios fiscais.

Entretanto com o Dec.-Lei 202/96, de 23-10, estabeleceu o legislador o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso ás medidas e benefícios previstos na lei.

Pretendeu este diploma legal, como do seu preâmbulo resulta, criar normas específicas para explicitar a competência para a avaliação

da incapacidade e criar normas de adaptação da anterior TNI, enquanto não fosse criada uma nova e específica.

De acordo com as "instruções Gerais" anexas a este diploma legal para a avaliação de incapacidades em deficientes civis passou a só relevar a "disfunção residual" pelo que na fixação da incapacidade deve ser considerada a disfunção que possa ser atenuada pela aplicação de meios de correcção ou compensação como sejam próteses, ortóteses ou outros. Assim o coeficiente de capacidade fixado tem de corresponder à disfunção residual depois da aplicação daqueles meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela [cfr. nº 5, al. e)].

Estamos perante alteração significativa que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo Dec.-Lei 341/93 pois que nos termos do nº 5, al. c) das Instruções Gerais quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia 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 %.

Como o atestado a que se reportam os presentes autos foi emitido nestes condicionalismos podia a AF exigir novo atestado no âmbito do DL 202/96 referido.

Com efeito o referido atestado foi emitido sem considerar a possibilidade de correcção da incapacidade pelo que não considerou a eventual disfunção residual depois da aplicação daqueles meios tal como o exigia a posterior legislação anteriormente referida.

Acresce que, desta forma, como nos mencionados acórdãos, que vimos acompanhando, se escreveu, não foram posto em causa os princípios constitucionais da legalidade, da confiança e da segurança jurídica dos contribuintes já que estes não podem legitimamente esperar que as leis se mantenham inalteráveis pois que sempre devem contar com a sua eventual alteração face às novas situações da vida real que procuram regular acompanhando o progresso da ciência bem como a sua incapacidade real mas não a meramente virtual.

Merece por isso, provimento o presente recurso.

4. Termos em que se recorda conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e não anular a liquidação.

Custas pela impugnante no tribunal tributário de 1ª instância e sem custas no STA já que não apresentou alegações.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Recurso. Acórdão proferido pelo TCA. Impugnação apresentada em 1998. Não conhecimento do objecto do recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos termos do art. 32º, n.º 1, al. a), do ETAF, na redacção do DL n.º 229/96, de 29/11, só é possível recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, proferidos em 1º grau de jurisdição.

II — Tal disposição legal entrou em vigor com a instalação do Tribunal Central Administrativo.

III — Essa instalação ocorreu em 15 de Setembro de 1997.

IV — Instaurado processo de impugnação no ano de 1998, não é pois possível interpor recurso para a Secção de Contencioso Tributário do STA de acórdão proferido pelo TCA, em recurso vindo do Tribunal Tributário de 1ª Instância.

Recurso n.º 25 505. Recorrentes: Américo Eduardo Mesquita dos Santos e Mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **AMÉRICO EDUARDO MESQUITA DOS SANTOS e MARIA JUDITE DIOGO PINTO DOS SANTOS,** identificados nos autos, impugnaram judicialmente a liquidação de IRS do ano de 1995.

O Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo julgou a impugnação procedente.

Inconformado, o Digno Procurador da República junto daquele Tribunal interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo. Este, por acórdão de 9 de Maio de 2000, concedeu provimento ao recurso, julgando, em consequência, improcedente a impugnação.

Foi a vez dos impugnantes trazerem recurso a este Supremo Tribunal, apresentando as respectivas alegações.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, sustentando que o acórdão recorrido não admite recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

O EPGA defende que procede a questão prévia levantada pelo recorrido, pelo que se não deve tomar conhecimento do recurso.

Ouvidos sobre tal questão prévia, os impugnantes, ora recorrentes, nada disseram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa apreciar desde já a questão prévia suscitada nas contra-alegações pelo representante da Fazenda Pública; que é de conhecimento oficioso.

Na verdade, a sua eventual procedência implicará o não conhecimento do objecto do recurso.

Para tanto, impõe-se fixar previamente a data da instauração da presente impugnação.

Pois bem.

Como resulta do carimbo aposto no requerimento de fl. 3, a presente impugnação deu entrada, na competente repartição de finanças de Viana do Castelo, em *15 de Abril de 1998.*

Vejamos então.

Dispõe o art. 32º, n. 1, al. a), do ETAF, na redacção do DL nº 229/96, de 29/11:

"Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

a) Dos recursos de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, *proferidos em 1.º grau de jurisdição,* ao abrigo da competência estabelecida no artigo 41º".

Dispõe igualmente o art. 5º, n. 1, do citado DL nº 229/96:

"Sem prejuízo do disposto no número seguinte, o presente diploma *entra em vigor na data do início de funcionamento do Tribunal Central Administrativo".*

Nos termos da Portaria nº 398/97, de 18/6, o Tribunal Central Administrativo entrou em funções no dia 15 de Setembro de 1997.

Daqui decorre que não é, na hipótese dos autos, admissível o recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

E o facto do Mmo. Juiz relator do TCA ter admitido o recurso para este STA não vincula este Supremo Tribunal, face ao disposto no art. 687º, nº 4, do CPC.

Não é pois possível apreciar o recurso interposto pelos recorrentes.

3. Face ao exposto, acorda-se em não tomar conhecimento do recurso.

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

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Extinção do 3º grau de jurisdição.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Após a entrada em funcionamento do Tribunal Central Administrativo em 15 de Setembro de 1997 foi eliminado do contencioso tributário o 3º grau de jurisdição, salvo quanto aos casos de oposição de acórdãos.

II — Tal eliminação apenas produz efeito relativamente aos processos instaurados após aquela data, nos termos do artigo 120º do ETAF.

Recurso nº 25540. Recorrente: EICLIS - Empreendimentos Imobiliários e Construções do Lis, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Vítor Meira.

Inconformada com o despacho do Mmo Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Évora que decretou o arresto nos bens, interpôs a sociedade «Eiclis Empreendimentos Imobiliários e Construções do Lis, Lda.» Recurso para o Tribunal Central Administrativo.

Por despacho do relator foi tal recurso julgado extemporâneo, tendo a conferência daquele Tribunal julgado improcedente a reclamação daquele despacho que para si fora interposta.

Inconformada com tal decisão recorreu a arrestada para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo que se revogasse o acórdão recorrido. Formulou as seguintes conclusões:

A) Por despacho lavrado, em 30 de Junho de 1999, pelo meritíssimo juiz relator junto do tribunal recorrido não foi admitido, por intempestividade, o recurso interposto pela recorrente da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Évora,

B) O despacho antecedente foi confirmado pelo douto acórdão recorrido lavrado em 23 de Maio pretérito com fundamento no facto da inadequação da reclamação como meio de reacção processual a deduzir contra o despacho do meritíssimo juiz relator do tribunal recorrido, sem contudo, ter tomado conhecimento da questão da tempestividade ou não da recurso jurisdicional,

C) O fundamento de direito invocado consistiu na excepção do nº 3 do artigo 700º do Código de Processo Civil segundo a qual no caso em apreço apenas caberia reclamação para o Presidente do Supremo Tribunal Administrativo,

D) Contudo, o douto acórdão recorrido fez errada aplicação e interpretação da execução prevista na primeira parte do nº 3 do artigo 700º do CPC.

E) Na verdade, o despacho proferido pelo meritíssimo relator do tribunal recorrido não é subsumível ao regime do artigo 688º do CPC.

F) Com efeito, o artigo 688º do CPC só se aplica ao caso de não admissão ou retenção do recurso,

G) No caso em apreço, a decisão contida no despacho recorrido foi considerá-lo intempestivo,

H) Despacho de intempestividade de recurso que não que se confunde com despacho de não admissão ou retenção do recurso,

I) O douto acórdão recorrido fez, por isso, errada aplicação e interpretação do artigo 688º e do nº 3 do artigo 700º, ambos do Código de Processo Civil.

Não houve contra alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não conhecimento do recurso em virtude da extinção pelo DL 229/96 do terceiro grau de jurisdição, estando já neste caso garantido o duplo grau de jurisdição.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir. No acórdão recorrido foram fixados os seguintes factos:

1. Por requerimento entrado no Tribunal Tributário de Évora em 9.11.98, a Fazenda Pública requereu contra a ora recorrente o arresto de bens imóveis (fls. 2/3).

2. Com fundamento em contribuição autárquica em cobrança coerciva e IRC dos anos de 1993 e 1994, respectivamente, nos valores de 231.052.815$00 e 1.373.773$00, liquidação cujo pagamento voluntário terminou em 16.9.98 (fls. 2/3, 24 e 26).

3. Por despacho de 9.11.99 foi ordenado «... o arresto dos bens da requerida identificados no artigo 8º petição inicial (artigos 1º da Secção o AA-AA1, 255º, 257º, 258º e fracções autónomas letras NA, OA, PA, QA, RA, SA, TA, UA e VA)...» (fls. 102 e vº).

4. Pela Repartição de Finanças de Montemor-o-Novo, em 10.11.98 foi lavrado auto de arresto do prédio misto denominado «Herdade da Água Todo o Ano», descrito na CRP daquela cidade sob o a ficha nº 00138/920515 de São Cristóvão (fls. 108).

5. Em deprecada emitida ao Tribunal Tributário de Leiria e pela Repartição de Finanças de Leiria, em 30.11.98 foi lavrado auto de arresto das fracções autónomas designadas pelas letras NA, OA, PA, QA, RA, SA, TA, UA, e VA do prédio descrito na CRP daquela cidade sob o nº 00175/021176, a fls. 35 do Livro B-218, e na matriz sob o artº 2525 da freguesia de Leiria (fls. 15 a 17 da deprecada apensa).

6. No Tribunal deprecado foi exarado o seguinte despacho: «Proceda-se ao arresto conforme solicitado, notificando-se a arrestada após a sua efectivação (arts. 406º nº 2 e 838º nº 1 ambos do Cód. Proc. Civil *ex vi* do art.º 160º do CPT» (fls. 12 da deprecada apensa).

7. É do seguinte teor o ofício nº 304.C datado de 27.1.99, com timbre do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria, dirigido à ora recorrente:

«*Assunto:* arresto nº 1/98

Fica V. Ex.ª Por este meio notificado na qualidade de arrestado no processo acima indicado, do despacho proferido pelo meritíssimo juiz deste Tribunal no referido processo, de que junto fotocópia.

Junta-se igualmente fotocópia do despacho e do auto de arresto.» (fls. 18 da deprecada apensa).

8. O ofício referido no item 7. foi remetido à recorrente mediante carta com o nº de registo 2979 e carimbo de saída dos CTT de Santana, 2400 Leiria com data de 29.1.99 (fls. 18vº da deprecada apensa).).

9. Mediante fax nº 351-44-33152 constituído por sete páginas e recebido no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Évora em 22.2.99 a sociedade arrestada interpôs recurso motivado do despacho que decretou o arresto e juntou procuração forense datada em 19.2.99 (fls. 129/135).

10. É do seguinte teor o requerimento do recurso referido em 8.: «Eiclis ..., notificada do arresto efectuado às fracções identificadas pelas letras NA, AO, PA, QA, RA, AS, TA, UA, VA, todas designadas por escritórios com os números respectivamente 1,2,3,4,5,6,7, e 8 descritas na Conservatória do Registo Predial de Leiria sob o nº 00175/Leiria, bem como aos artigos da matriz cadastral com os números 1 da secção AA-AA1 e aos artigos urbanos 255, 257 e 258 e descritos na Conservatória de Montemor-o-Novo sob o número 138920115, para garantia de 240.466.694$00, vem por este meio interpor recurso jurisdicional para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, a subir de imediato, nos próprios autos e com efeito suspensivo, para o que juntam as respectivas alegações ...» (fls. 129/134, 135, 136/141 e 142).

11. Por despacho do relator, de 30.6.99, não foi admitido o recurso da sentença que decretou o arresto, referido supra nos qq. 7 e 8, por extemporaneidade (fls. 150/155).

12. Em 8.7.99 a sociedade Eiclis Lda. requereu a intervenção da conferência sobre a não admissão do recurso, matéria do despacho do relator mencionado supra no q. 11 (fls. 157/159).

13. Por despacho do relator de 25.11.99 foram rectificados dois erros de escrita, a saber:

1. O arresto foi decretado pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Évora, não de Leiria;

2. O fax de recurso da sociedade Eiclis Lda., datado de 22.2.99, foi recebido no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Évora, não de Leiria (fls. 165/172).

13. Neste mesmo despacho, não foi admitida a reclamação para a conferência com fundamento em manifesta inadequação do objecto (fls. 165/172).

Assente estes factos apreciemos e recurso.

A questão a decidir equaciona-se do seguinte modo:

Com a entrada em vigor do DL 229/96 de 29 de Novembro foi eliminado no contencioso tributário o 3º grau de jurisdição com excepção dos recursos com fundamento em oposição de acórdãos (nova redacção dada ao artigo 30º do ETAF conjugado com o artigo 103º alínea a) da LPTA.). Tal diploma entrou em vigor, nos termos do seu artigo 5º, em 15 de Setembro de 1997, data de início de funcionamento do Tribunal Central Administrativo, por força do artigo 114º do ETAF em conjugação com a Portaria nº 398/97. A eliminação desse 3º grau de jurisdição, nos termos do artigo 12o do ETAF, apenas produz efeitos relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor.

No caso vertente o processo teve o seu início em 9 de Novembro de 1998, conforme carimbo aposto a fls. 2 dos autos, tendo sido objecto de decisões no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Évora e no Tribunal Central Administrativo. Assim sendo e nos termos das disposições mencionadas não era admissível recurso do acórdão deste último tribunal. O facto de ele ter sido indevidamente admitido não vincula este Supremo Tribunal Administrativo que dele não pode conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em não tomar conhecimento do recurso.

Custas pela recorrente, com 15.000$00 de taxa de justiça e 40% a procuradoria.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Vítor Manuel Marques Meira* (Relator) — *António Pimpão — Mendes Pimentel.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Aclaração de acórdão. Obscuridade ou ambiguidade. Artigo 669.º, n.º 1, do CPC.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade.

II — A decisão é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível, não se sabendo aquilo que o juiz quis dizer, e ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diversas e sentidos eventualmente opostos.

Recurso n.º 25.553. Requerente: Ministério Público; Requeridos: Maria Manuela Lopes Santos Sobral e outros. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto** junto deste Supremo Tribunal Administrativo veio pedir esclarecimentos sobre o acórdão proferido nestes autos.

Mais concretamente, o ilustre Magistrado pretende que se esclareça se tal acórdão se fundamentou na inconstitucional idade da norma do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, ou, antes, se fundamentou na jurisprudência deste STF que se cita (e que faz daquela norma uma interpretação consentânea com a Constituição).

Mais acrescenta que a declaração da inconstitucionalidade não é explícita, sendo ambíguo o «fecho do acórdão».

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpre decidir.

2. Vejamos.

Como se escreveu no acórdão deste STF de 14 de Março de 2001 (rel. n.º 24 610), «só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, sendo que ele será obscuro se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende, e ambíguo quando permita interpretações diferentes - artigo 669.º, 1, do CPC».

E, logo depois, citando Alberto dos Reis, Anotado, Volume V, págs. 151-153:

«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».

Por outro lado, «para poder ser atendido o requerimento de aclaração, é necessário que se aponte, correctamente, a obscuridade ou ambiguidade, cujo esclarecimento se pretende, e que se trate realmente de vício que prejudique a compreensão da sentença».

«Quando o que se pede, não é uma aclaração mas um aditamento, deve indeferir-se o requerimento, embora o aditamento interesse à sequência do recurso».

Pois bem.

Afigura-se-nos que o acórdão reclamado é claro, não necessitando de qualquer esclarecimento.

Na verdade, resulta claramente do acórdão reclamado que, no que toca à respectiva fundamentação, a subordinante é a inconstitucionalidade do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80.

No que resulta, com evidência, do seu ponto 4, que se transcreve:

«Sendo assim - isto é, sendo, de acordo com a jurisprudência do Tribunal Constitucional, inconstitucional o disposto no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, interpretado no sentido que lhe foi dado na douta sentença recorrida - importa retirar desta declaração de inconstitucionalidade as correspondentes consequências, nomeadamente aquelas que se referem à ordenação dos créditos reclamados e exequendo».

O ponto 5, ou seja, a fundamentação assente na jurisprudência do STA, vem numa segunda linha, procurando explicitar que, para quem não aceite aquela doutrina do TC, isto é, mesmo que assim não fosse, a conclusão seria a mesma: o provimento do recurso.

Assim, a expressão «com a fundamentação acabada de explanar» abrange aqueles dois pontos.

Ou seja, e em síntese, a fundamentação do acórdão, como dele resulta com exuberância, é a seguinte:

O dito artigo 11.º é inconstitucional, pelo que o recurso é de prover.

Mas, se não padecesse de inconstitucionalidade, a solução era a mesma: provimento do recurso.

Em suma: não há qualquer ambiguidade.

3. Termos em que se acorda em indeferir a presente reclamação. Sem custas.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho — Vítor Meira.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Nulidade por omissão de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

Enferma de nulidade, por omissão de pronúncia, o acórdão do TCA que, apreciando recurso jurisdicional para si interposto, nada disse sobre a intempestividade do mesmo, que a agravada expressamente suscitara nas suas contra-alegações.

Recurso n.º 25 589; Recorrente: MALHAS EICAL — EMPRESA INDUSTRIAL DO CÁVADO, LDA.; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. **MALHAS EICAL - EMPRESA INDUSTRIAL DO CÁVADO, LDA.,** com sede em Calçada, Mariz, Barcelos, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que concedeu provimento ao recurso interposto da sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga que, por sua vez, julgara procedente a impugnação do acto de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao ano de 1989.

Formula as seguintes conclusões:

"1

Nas contra-alegações relativas ao recurso que a Fazenda Pública deduziu perante o Tribunal Central Administrativo a ora recorrente inclui a conclusão 1 com o seguinte teor

Atentas, por um lado, as datas em que a sentença foi notificada à impugnante, ora recorrida - correio registado em 31 de Maio da 1999 -, ao representante do Fazenda Pública - 6 de Outubro de 1999 - e, por outro lado, a data da Interposição do recurso da Fazenda Pública - 19 de Outubro de 1999 -, verifica-se que tal recurso é extemporâneo, devendo, por isso, ser rejeitado.

2

Porque é absolutamente omisso, pois não se pronuncia quanto ao mencionado nessa mesma conclusão, o Douto Acórdão recorrido é nulo [alínea d) do nº 1 do art. 668º do CPC, aplicável por força do disposto no art. 2º, alínea f,). do CPT].

3

Deve, portanto, ser ordenado que o Tribunal Central Administrativo se pronuncie sobre a matéria suscitada naquela referida conclusão 1 ou, caso assim se entenda, deve a nulidade ser suprida por este Venerando Supremo Tribunal.

4

Se for este o caso, face ao disposto no art. 167º do CPT concluir-se-à pela extemporaneidade do recurso da Fazenda Pública, e, consequentemente, o Douto Acórdão recorrido deverá ser anulado, confirmando-se a Douta sentença de 1.ª Instância e julgando-se, pois, a impugnação procedente.

5

O Douto Acórdão recorrido violou, entre outras, os normas do art. 668º, nº 1, alínea d), do CPC, aplicável por força do art. 2º, alínea f), do CPT, e do art. 167º do mesmo CPT".

1.2. A Fazenda Pública contra-alegou procurando demonstrar a inexistência de omissão de pronúncia, e defendendo, por isso, a confirmação do julgado.

1.3. A Exma. Procuradora-Geral-Adjunta é de parecer que o recurso merece provimento, já que o Tribunal recorrido devia pronunciar-se sobre a invocada extemporaneidade do recurso que para si fora interposto, pois o despacho de admissão de recurso não o vinculava.

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

2. A matéria de facto fixada pelo acórdão recorrido é a seguinte:

"1

A impugnante foi objecto de fiscalização tributária no que respeita ao cumprimento a IVA no exercício de 1989

2

Face às irregularidades detectadas relativas à omissão de registo de vendas foi fixado por presunção o volume de negócios relativamente ao ano de 1989 de 12.184.475$00 de que resultou a liquidação do imposto objecto desta impugnação

3

A impugnante foi notificada para reclamar ou efectuar o pagamento e deduziu reclamação nos termos do preceituado no artigo 84.º do CIVA

4

Nessa reclamação a impugnante apenas questionava a percentagem de quebra utilizada de 9 % contrapondo como natural a percentagem situada entre 12 % e 14 %

5

Tal reclamação foi indeferida pelo chefe de repartição e após toda a tramitação legal exigível designadamente a informação dos serviços de fiscalização que assinalaram desde logo o facto de tal margem de quebras ter sido a julgada normal e porque a mesma foi determinada com a colaboração do Sr. Engenheiro responsável pelo processo produtivo

6

Foi a mesma remetida para a comissão de revisão distrital

7

Mas esta comissão conforme se vê da acta de folhas 53 por unanimidade resolveu manter os valores reclamados.

8

A margem de quebra no sector de tinturaria não excede os 9%".

3. Deduziu a ora recorrente impugnação judicial contra a liquidação de IVA efectuada pela Administração Fiscal, obtendo, após vicissitudes várias, ganho de causa na 1.ª instância, através de sentença proferida em 26 de Maio de 1999, anulatória da liquidação.

A cota lavrada no processo, atestando a notificação à Fazenda Pública dessa sentença, aponta para que só em 6 de Outubro seguinte ocorreu tal notificação, apesar de a impugnante ter sido notificada da mesma sentença, por via postal, mais de quatro meses antes, em 31 de Maio.

Em 19 de Outubro de 1999 a Fazenda Pública apresentou requerimento de interposição de recurso da dita sentença para o TCA, visando a revogação do decidido, com a consequente manutenção da liquidação impugnada.

Admitido o recurso, a nele recorrida contra-alegou, começando por invocar que, face às datas da notificação da sentença e da apresentação do requerimento de interposição do recurso, este era extemporâneo, tendo em vista que excedido fora o prazo do artigo 167º do Código de Processo Tributário (CPT). E isso mesmo repetiu na conclusão primeira das suas alegações de recurso, votando as demais conclusões à defesa da decisão impugnada, e peticionando, a final, que ela fosse mantida.

O acórdão recorrido, não obstante consignar, no relatório, que a recorrida, contra-alegando, apontara a extemporaneidade do recurso, logo passou a decidir do seu mérito, reapreciando os elementos probatórios recolhidos, e estabelecendo, na sequência, um novo quadro factual, após o que, aplicando o direito aos factos, concluiu concedendo provimento ao recurso, e julgou improcedente a impugnação judicial.

Mas não apreciou a questão da intempestividade do recurso.

Ora, a lei fixa prazos para interposição dos recursos jurisdicionais - no caso, rege o artigo 167º do CPT -, e o desrespeito de tais prazos acarreta o indeferimento da pretensão recursória, como resulta do disposto no artigo 687º nº 3 do Código de Processo Civil (CPC).

Por outro lado, o único meio à disposição da parte para reagir contra a admissão de um recurso extemporaneamente interposto pela contra-parte é a impugnação nas suas alegações, como vem estabelecido no artigo 687º nº 4 do CPC.

Daqui resulta que o tribunal *ad quem,* a quem é suscitada, nas alegações de recurso da parte recorrida, a questão da extemporaneidade do recurso, está obrigado a decidi-la, por força do artigo 660º do CPC, *ex vi* artigo 716º nº 1 do mesmo diploma, sob pena de incorrer na nulidade a que se refere a alínea d) do artigo 668º, ainda do CPC.

No caso, como se viu, foi o que aconteceu: o Tribunal recorrido, embora mencionasse que a recorrida reclamava a intempestividade do recurso, não apreciou e decidiu a questão, destarte cometendo a apontada nulidade.

Nulidade que, agora invocada perante este STA, se julga verificada, por isso que o acórdão recorrido não pode subsistir.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, declarando nulo o acórdão recorrido, devendo ser proferido novo acórdão que se pronuncie sobre a questão da intempestividade do recurso interposto pela ora recorrida Fazenda Pública.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Emolumentos registrais. Impugnação judicial. Recorribilidade sem precedente administrativo. Representação da F.ª P.ª.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O meio idóneo para reagir contra liquidações de emolumentos registrais é a impugnação judicial, cuja via se abre sem dependência de precedente administrativo.

2 — Nestes processos a representação da administração fiscal e da entidade competente para a liquidação cabe ao Representante da F.ª. P.ª.

Recurso n.º 25.607. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Sonae — Investimentos, SGPS, S.A; Relator: Exmo. Juiz Cons. Dr. Ernâni Figueiredo.

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

Inconformado com a sentença do TT de 1.ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação deduzida por Sonae — Investimentos, Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA, contra a liquidação de emolumentos de registo comercial, no montante de 29.996.500$00, veio a Representante da Fª Pª recorrer, concluindo a sustentar que:

O âmbito de aplicação do processo judicial tributário, restringe-se à matéria fiscal, (art. 118º/1 do CPT) e só os actos tributários praticados

por autoridade fiscal poderão ter natureza definitiva (art. 18º do CPT) e nem sempre o acto tributário é definitivo (art. 112º do CIRC);

A liquidação de emolumentos está sujeita à via do recurso hierárquico necessário a que aludem os arts. 166º e ss. do CPA, 69º do DL nº 519-F2/79, de 29.12, 139º e ss. do DR 55/80, de 08.10 e 110º do C. R. Comercial bem como o despacho nº 35/96 do DGRN;

Os arts. 62º/1/a) e 121º do ETAF não prejudicam ou revogam o recurso contencioso subsequente à via do recurso hierárquico necessário em matéria administrativa ou fiscal;

"Não nos parece de acompanhar a jurisprudência que imputa ao representante da Fazenda Pública, mero funcionário da Direcção-Geral dos Impostos, legitimidade para representar a entidade liquidadora dos emolumentos(...)", o art. 42º/1/a) do CPT prescreve que o representante da FªPª representa a administração fiscal e esta é a DGCI;

"As taxas não são receitas parafiscais".

Contra-alegou o recorrido a sustentar que não se pode questionar a natureza tributária das receitas designadas por emolumentos, cuja qualificação como taxa é objecto de um vasto consenso na jurisprudência e doutrina, os emolumentos devidos serão sempre "importâncias de carácter tributário" dado que a sua cobrança se dá a propósito da prestação de serviços que são, por essência, da titularidade do Estado.

Os emolumentos são "receitas tributárias" e os actos da respectiva liquidação "actos tributários" para efeitos, respectivamente, do art. 62º/1/a do ETAF e dos arts. 18º e 118º do CPT, daí que sejam os tribunais tributários de 1.ª instância os competentes para conhecer dos recurso dos actos de liquidação dos emolumentos e que esse actos se tenham por definitivos enquanto praticados por autoridade competente em razão da matéria e passíveis de uma imediata impugnação contenciosa.

O Exmo. Magistrado do Mº Pº é de parecer que os emolumentos em causa são receitas tributárias estaduais enquadráveis no art. 62º/1/a) do ETAF, e como tal compete à Fª Pª assegurar no processo a defesa dos interesses em causa (arts. 27º, 131 º, 154º/c) do CPT e 72º e 74" do ETAF) sendo esta a orientação jurisprudencial deste STA, pelo que o recurso não merece provimento.

A sentença em recurso entendeu que nas excepções dilatórias de erro na forma de processo, da incompetência do tribunal em razão da matéria e a da ilegitimidade levantadas pela Fª Pª esta careceu de razão na medida em que os emolumentos tinham a natureza jurídica de taxa, pelo que se integraram no conceito genérico de receitas tributárias a que aludiam os arts. 62º/1/a) do ETAF e 154º do CPT, neste sentido o tribunal seria o competente em razão da matéria; quanto ao erro na forma de processo, o pedido formulado na p. i. foi claro, a autora pretendia que fosse anulada a liquidação de emolumentos e que lhe fosse restituída a quantia paga a esse título, pelo que atacando directamente a liquidação a forma de processo de impugnação utilizada foi a correcta; no que respeitou à ilegitimidade da Fª Pª também esta careceu de razão na medida em que nos termos dos arts. 42º/1/a) e 154º/c) do CPT, esta seria a entidade competente para a liquidação.

No tocante à violação da directiva nº 69/355/CEE e tendo-se entendido que os emolumentos constituíam uma imposição e como tal proibidos por força do seu art. 10º/c) e que não revestiam carácter remuneratório para efeitos do disposto no art. 12º/1/e) da mesma directiva, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura pública de aumento de capital e de alteração social e da sede de uma sociedade de capitais, concluísse pela ilegalidade da liquidação pelo que importou a anulação da mesma.

Cumpre decidir.

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

Quanto às questões suscitadas no recurso da Fª Pª as mesmas se reduzem à invocada irrecorribilidade do acto impugnado por estar este sujeito a recurso hierárquico necessário e a ilegitimidade da FªPª no processo de impugnação judicial relativamente a receitas tributárias geridas por órgãos não dependentes do Ministério das Finanças.

Quer quanto à primeira, quer quanto à segunda destas, este tribunal tem-se pronunciado abundantemente no sentido de, configurando-se os emolumentos registrais como receitas tributárias, o meio processual para contra a sua liquidação reagir é a impugnação judicial, cuja via se abre sem precedente administrativo e para cujo conhecimento são competentes os tribunais tributários de 1ª instância, nos termos do art. 62º/1/a) do ETAF, e de a representação da entidade liquidadora caber nesses processos, mesmo relativamente a receitas geridas por órgãos não dependentes do Ministério das Finanças, como é o caso dos emolumentos do registo comercial, nos termos dos arts. 37º/b e 42º/a do CPT, ao Representante da Fª Pª ([1]).

E como dessas pronúncias não se dissente, remete-se para as respectivas decisões, que estão conformes com a jurisprudência reiterada e uniforme deste tribunal.

Das mesmas decisões, ora assumidas, decorre o desmerecimento da pretensão referida à irrecorribilidade do acto, uma vez que o meio processual usadoa impugnação judicial é o idóneo, sem dependência de recurso hierárquico necessário, por ser de considerar revogados pelo art. 121º do ETAF os arts. 69º do DL 519-F2/79 e 139º e 140º do Reg. dos Serviços dos Registos e do Notariado.

Daí, que improceda o recurso da Fª Pª.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Sem custas, por não devidas.

Lisboa, 4 Abril de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

ACTO TRIBUTÁRIO. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO.

([1]) Acórdãos do STA, de 30-4-97, rec. 21 404, de 14-5-97, rec. 21 403, de 22-10-97, rec. 20 226, de 9-12-98, rec. 22 891, e de 29-9-99, rec. 21 686.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A fundamentação tem que ser expressa, clara, suficiente e congruente.

II — A simples menção de que o contribuinte deduziu indevidamente ao lucro tributável determinada importância, sem mais nada acrescentar, não integra o conceito de acto fundamentado.

III — A fundamentação não pode ser feita a posteriori, *já depois de intentada a acção de impugnação.*

IV — O contribuinte não está obrigado a pedir fundamentação do acto, para o efeito de obter essa fundamentação a posteriori.

Recurso n.º 25611, em que são recorrente o Empreendimentos Urbanísticos F. Ferreira Jorge, L.da e recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **EMPREENDIMENTOS URBANÍSTICOS F. FERREIRA JORGE, LDA.,** com sede na Avenida Heróis do Ultramar, 31 1.º, Pombal, impugnou judicialmente a liquidação adicional de IRC de 1992, e respectivos juros compensatórios.

Alegou vício de forma (falta de fundamentação do acto tributário).

O Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Leiria julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) A sentença recorrida deu como devidamente fundamentada a correcção da matéria colectável, que foi pressuposto da liquidação adicional impugnada, que foi expressada pela administração no seguinte discurso que, do mesmo passo, a sentença deu como provado: "O contribuinte deduziu indevidamente ao lucro tributável prejuízos fiscais no valor de 1.996.641$00".

b) Ora, tendo a ora recorrente declarado, na declaração mod. 22 relativa ao ano a que respeita o imposto (1992), como se dá como provado na sentença recorrida, prejuízos fiscais do montante de 12.788.579$00.

c) Aquela declaração não dá para entender à recorrente, como contribuinte normalmente habilitada do ponto de vista técnico e diligente, e bem ainda em face da declaração modelo 22 por ela feita nos termos referidos na alínea anterior, a que prejuízos fiscais, dentre os incluídos naquele montante e que se declararam, é que a administração se refere.

d) Nem as razões de direito que levaram a administração a tê-los por indevidamente deduzidos, ou seja, o iter cognitivo e valorativo que foi prosseguido pela administração para decidir como decidiu ao efectuar a dita correcção.

e) A declaração feita pela administração equivale-se a uma daquelas fórmulas simplesmente genéricas, desde que os prejuízos declarados sejam pelo menos de valor igual ou superior a 1.996.641$00, a uma declaração tipo *passe partout,* como dizem os franceses, que é susceptível de ser aplicada a uma multiplicidade de situações de facto.

f) E não permite, como não permitiu, ó ora recorrente poder defender-se em juízo atacando os factos e as razões (vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito) que pudessem estar por detrás de tal discurso fundamentador.

g) Para o apuramento da validade e perfeição da declaração de fundamentação apenas se podem ter em conta os elementos expressados no discurso de fundamentação,

h) E não também os trazidos posteriormente ao conhecimento do contribuinte apenas na resposta da Fazenda Pública, que foi apresentada no processo de impugnação judicial cuja causa de pedir se consubstanciou na alegação dessa falta de fundamentação, ou na sentença, aqui por conhecimento fundado eventualmente em tal alegação e documentos juntos ao longo do processo.

i) A decisão recorrida violou, pois, o art. 82º do CPT.

Contra-alegou a Fazenda Pública, defendendo que não houve falta de fundamentação e que, de qualquer modo, sempre a recorrente podia lançar mão do art. 22º do CPT.

Neste STA, o EPGA emitiu douto parecer, defendendo que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. Na declaração m/22, relativa ao exercício de 1991, a aqui impugnante declarou um lucro tributável de 15.477.158$00, não tendo sido deduzido qualquer prejuízo fiscal de exercícios anteriores.

2.2. Ainda na declaração m/22, agora relativa ao exercício de 1992, a impugnante apurou o lucro tributável de 1.996.641$00.

2.3. Nessa declaração - exercício de 1992 - mencionou no quadro 18, campo 402 (relativo a DEDUÇÕES - Prejuízos fiscais (art. 46º do CIRC) no montante de 12.788.579$00.

2.4. Em 29/3/96 o serviço de fiscalização tributária procedeu à correcção da matéria colectável que havia sido declarada (exercício de 1992) com o fundamento de que "o contribuinte deduziu indevidamente ao lucro tributável prejuízos fiscais no valor de 1.996.641$00".

2.5. Em 9/5/96 a administração emitiu, em nome da impugnante, a liquidação adicional n. 8310012392, relativa àquele exercício, no valor de 1.094.768$00 (718.791$00 - IRC a pagar + 375.977$00 de juros compensatórios), sendo a data limite de pagamento 2/8/96.

2.6. A presente impugnação foi apresentada em 24/10/96.

3. A recorrente imputa ao acto tributário impugnado o vício de falta de fundamentação.

Vejamos se assim é.

O acto que se impugna é do seguinte teor:

"O contribuinte deduziu indevidamente ao lucro tributável prejuízos fiscais no valor de 1.996.641$00".

Será que tal acto está fundamentado?

Como é sabido, a fundamentação tem que ser expressa, clara, suficiente e congruente - vide art. 1º do DL n.º 256-A/77, de 17/6 e art. 125º do CPA. Cfr. ainda os arts. 81º e 82º do CPT.

Vejamos.

Para além da falta absoluta de fundamentação, a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência não es-

clareçam concretamente a motivação do acto (art. 125º, n.º 2, do CPA), equivale também à falta de fundamentação.

Será que o acto tributário, ora impugnado, não está, como defende o impugnante, fundamentado?

O Mmo. Juiz entende que sim, que o acto está fundamentado.

E para concluir tal, escreveu:

"...há que dizer que a suficiência dessa fundamentação tem que ser avaliada no enquadramento circunstancial em que é produzida. No caso em apreço, esse enquadramento situa-se numa correcção à matéria colectável efectuada com base em elementos declarados pelo próprio contribuinte.

Daí que a expressão utilizada - *o contribuinte deduziu indevidamente ao lucro tributável prejuízos fiscais no valor de 1.996.641$00* - embora sintética, nos pareça conter em si mesma o grau de suficiente fundamentação que é exigível face aos comandos legais (art. 268, n.º 3, da CRP, 21º do CPT e 1º do DL n.º 256-A/77, de 17/6)".

Não concordamos com a última parte desta asserção.

Na verdade, e do acto impugnado não se sabe qual o iter cognitivo prosseguido pela autoridade fiscal, que a levou a uma tal conclusão.

Mais.

Não se esclarece minimamente porque o recorrente procedeu a deduções indevidas.

E porque razão é aquela importância e não outra.

Para o saber, haverá de se ler a contestação apresentada em juízo pelo representante da Fazenda Pública.

Mas este é já um acto posterior, após a impugnação apresentada pelo recorrente.

O que obviamente não pode ter como consequência a fundamentação *(a posteriori)* do acto impugnado.

É óbvio pois que o acto não está fundamentado de forma minimamente suficiente.

E não vale argumentar com o art. 22º do CPT, pois o contribuinte não pode ser obrigado a pedir à administração que fundamente o acto.

É uma faculdade do contribuinte pedir a fundamentação legal do acto, mas não uma sua obrigação.

Aliás, decorre do acima exposto, que o acto só foi explicitado posteriormente, e a fundamentação não pode ser feita depois do acto praticado.

Ou seja, um acto não pode ser fundamentado só porque o contribuinte pede essa fundamentação.

A prática do acto co-envolve a necessidade da sua fundamentação.

Não fundamentando o acto no momento certo, a responsabilidade é da competente autoridade fiscal, a qual arca com as legais consequências desse vício do acto.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e, em consequência anulou-se o acto impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Oposição à Execução Fiscal — Fundamentos — Art. 176º al. a) do CPCI — Ilegalidade em concreto da dívida exequenda — Mútuos da C.G. Depósitos — Art. 815º nº 1, 2.ª parte, do C.P. Civil.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Relativamente a dívidas de natureza civil à Caixa Geral de Depósitos, ao tempo cobradas pelos tribunais tributários em processo de execução fiscal, o executado pode opor-se à execução com base em qualquer dos fundamentos enunciados no art. 815º nº 1, 2.ª parte, do C.P. Civil.

2 — Devem todavia as partes ser relegadas para os meios comuns quando, para decidir sobre o fundamento da oposição, se torne necessário apreciar qualquer questão prejudicial de direito privado, como o é, nomeadamente, o da validade ou incumprimento de contrato de mútuo subjacente à mesma execução — arts. 4º, nº 2 do ETAF, 7º da LPTA e 279º do C.P Civil.

Recurso n.º 25.674. Recorrente: ALFA — Investimentos Turísticos, L.da Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ALFA — INVESTIMENTOS TURÍSTICOS, LDA., do aresto do TCA, proferido em 09/12/98, que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a oposição que a mesma deduzira à execução fiscal que lhe foi instaurada por dívida resultante de aval prestado a seu favor pela Direcção-Geral do Tesouro.

Fundamentou-se a decisão, em síntese, em que apenas foram alegados fundamentos atinentes à ilegalidade, em concreto, da dívida exequenda, o que não é consentido pelo art. 176º al. a) do CPCI, então vigente, mesmo com relação às execuções instauradas por dívidas à C. G. Depósitos.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"a) A ilegalidade parcial da dívida exequenda constitui fundamento válido para a oposição deduzida, como decorre da al. a) e do parágrafo único do art. 176º do CPCI. Por outro lado,

b) Não se pode invocar como regra que seja vedado, seja qual for a entidade que tenha extraído o título, conhecer na oposição à execução fiscal, se a dívida foi bem ou mal liquidada;

c) Tal regra só é válida para as execuções fiscais propriamente ditas, ou seja, as previstas no art. 144º do CPCI;

d) 0 Tribunal *a quo* podia e devia ter conhecido das questões que lhe foram suscitadas, relativamente à alegada ilegalidade da dívida exequenda;

Termos em que deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida, substituindo-a por outra que absolva a recorrente da instância, ou do pedido, ou que, em última análise, condicione o pedido executivo aos limites legalmente permitidos".

O Exmo. Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso por, no caso, não se tratando de um acto tributário de liquidação, *stricto sensu,* mas de uma execução fiscal por dívida à C. G. Depósitos, não se aplicar o art. 176º al. a) do CPCI, que deve ceder devendo a oposição, consentir todos os fundamentos previstos no art. 815º, nº 1, 2ª parte, do C.P.Civil, sob pena de violação do art. 20º da Constituição, devendo as partes ser relegadas para os meios comuns quando, para decidir sobre o fundamento da oposição, se torne necessário apreciar qualquer questão prejudicial, como, por exemplo, a validade do contrato de mútuo ou o seu cumprimento".

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

Em sede factual, vem apurado que:

"1º — A Caixa Geral de Depósitos concedeu em 22/10/1982 um empréstimo à Alfa — Investimentos Turísticos Ldª sob a forma de abertura de crédito até ao montante de 560 000 000$00 :pelo prazo de 10 dias.

2º — A Direcção-Geral do Tesouro prestou o aval do Estado a favor da Alfa garantindo como fiador e principal pagador perante a Caixa Geral de Depósitos o pronto e integral cumprimento de obrigações e capital e juros que viessem a resultar para a Alfa em razão do empréstimo referido em 1º

3º — A Direcção-Geral do Tesouro pagou em 10/08/1987 a execução do aval referido em 2º à Caixa Geral de Depósitos a quantia de 656 432 597$50.

4ª — A Direcção-Geral do Tesouro instaurou contra a Alfa a execução fiscal nº 326/89 para a cobrança da quantia referida em c) e respectivos juros de mora desde 10/08/1987 à taxa legal vigente.

Vejamos, pois:

Como é sabido, o nosso legislador operou uma separação nítida entre os fundamentos da impugnação judicial e os da oposição à execução: uma, a primeira em termos de apreciação da correspondência do tributo com a lei, relativamente ao momento em que foi praticado o acto tributário; a "outra, respeitante aos fundamentos supervenientes que possam tornar ilegítima ou injusta a execução, por falta de correspondência com a situação material subjacente, a verdade material, sobre a abstracção própria do acto tributário. Mas, no caso da impugnação a abstracção destrói-se pela invocação da ilegalidade do acto; no caso da oposição, pela invocação da ilegitimidade superveniente desse mesmo acto na sua função de título executivo".

Cfr. Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário,* págs. 589/90.

Todavia, tal separação não é absoluta, tendo a lei autorizado, a título excepcional, a apreciação da legalidade do acto tributário, no próprio processo de execução, "em casos que reputa de gravidade bastante para impedir a sua produção nos termos normais" — cfr. als. a) e f) do art. 176º do CPCI.

Assim, a impugnação judicial refere-se à legalidade da dívida — seu art. 5º — e a oposição à execução, só consente os fundamentos taxativamente indicados na lei — seu art. 176º.

E, como é entendimento generalizado, a al. a) daquele art. 176º contempla a chamada ilegalidade absoluta ou abstracta, seja, a inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor".

Tudo isto deve, porém, entender-se literalmente em relação à liquidação, ao acto tributário verdadeiro e próprio.

Há hipóteses todavia, em que tal não acontece, como é a presente, em que se atribui aos tribunais tributários competência para a cobrança coerciva, em execução fiscal, de dívidas que não têm natureza tributária.

É o caso, ao tempo, da Caixa Geral de Depósitos — arts. 61º nº 1 e 59º nº 1, respectivamente do Dec-Lei 48.953 e Decreto 694/70 — cfr, aliás, art. 17º do Dec-Lei 693/70.

Pese embora, então, na vigência de tais diplomas, a sua natureza de instituto público — instituto de crédito do Estado — a caixa intervinha muitas vezes, como ora é o caso, na mera celebração de contratos de mútuo, isto é, não revestida de qualquer poder, autoridade administrativa ou *jus imperii* mas, antes, de empresa bancária, como qualquer outro banco, em termos de contrato de direito privado.

E as razões que levaram a tal atribuição de competência prendem-se sobretudo com a celeridade processual.

Tal não pode, todavia, prejudicar as garantias de defesa dos respectivos devedores, desde logo face ao disposto no art. 20º da Constituição.

Pelo que há que conceder, então, ao executado uma ampla possibilidade de defesa, com os fundamentos expressos no art. 815º nº 1, 2.ª parte, do CPCivil e, consequentemente, com a discussão da própria legalidade concreta da dívida.

Tal solução está, aliás, de acordo com o princípio da suficiência da jurisdição administrativa e fiscal, consagrado no art. 4º do ETAF.

O mesmo normativo veda-lhe todavia — nº 1 al. f) — o conhecimento de "questões de direito privado, ainda que qualquer das partes seja pessoa de direito público".

Mas estabelecendo concomitantemente — nº 2 — que, se o conhecimento do objecto da acção ou do recurso depender da decisão de uma questão da competência de outros tribunais, pode o Juiz sobrestar na decisão até que o tribunal competente se pronuncie, fixando a lei de processo os efeitos da inércia dos interessados relativamente à instauração e ao andamento do processo respeitante à questão prejudicial.

Ora, é o caso dos autos em que, fundamental e essencialmente, se discutem questões atinentes ao cumprimento do dito contrato de mútuo, anatocismo incluído.

Estão, assim, em causa, questões de natureza eminentemente cível — que consequentemente devem ser dirimidas no foro cível com suspensão da presente instância executiva — arts. 279º do C. P. Civil e 7º da LPTA.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência deste STA: cfr. os Acors. de 13/04/94 — Pleno —, Rec. 14.042, 17/02/93 Rec. 14.042, 12/01/94 Rec. 16.777 e, ainda recentemente, de 25/10/00 Rec. 25.293.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida para ser substituída por outra que

ordene a suspensão da instância nos termos e pelos fundamentos referidos.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Inutilidade superveniente da lide. Reclamação de créditos.

Doutrina que dimana da decisão:

Tendo transitado em julgado a decisão de 1ª instância que não admitiu a reclamação de créditos, é inútil qualquer decisão sobre a anulação da venda por falta de notificação do despacho que a ordenou.

Recurso n.º 25 738. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Acordam, em conferência, no Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso do tributário:

1º Relatório.

No processo de execução fiscal movido contra a CARPINTARIA E MERCENARIA MECÂNICA IDEAL COLIPONENSE, LDA., e outros, a CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, CRÉDITO E PREVIDÊNCIA, com sede no Largo do Calhariz em Lisboa, arguiu a nulidade da venda efectuada com o fundamento no facto de não ter sido citada para os termos da execução antes da venda, o que teve por consequência que o imóvel tivesse sido vendido por valor muito baixo.

Por despacho de fls. 42 e seguintes, o Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instancia de Leiria negou provimento ao recurso e confirmou a decisão recorrida que não anulou a venda.

Não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de Leiria, a CGD recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fl. 7.

Por acórdão de fls. 65 e seguintes, este STA declarou-se incompetente em razão de hierarquia.

Remetido processo ao Tribunal Central Administrativo, este tribunal, por acórdão de fls. 65 a 67, mandou baixar os autos à 1ª instância para ampliação da matéria de facto para ver se a falta de citação, nos termos do art. 321º do CPT, prejudicou a defesa dos interesses da CGD, para efeitos do disposto no art. 251º, nº 1, al. a), do CPT.

Inconformada com este acórdão, STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 90 e seguintes, com as seguintes e resumidas conclusões:

- os autos contêm todos os elementos necessários à pronta decisão do recurso, não carecendo de prova de quaisquer outros factos que tenham sido invocados pela recorrente;

- a alegação de prejuízos decorrentes da falta de citação é pura conclusão dos demais factos assentos nos autos;

- a CGD gozava de um regime especial para as execuções fiscais;

a decisão recorrida não fundamenta a não aplicação dessa regime especial;

- ordenara a ampliação da matéria de facto é ordenara a pratica de actos inúteis.

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 decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada.

2º Fundamentos

Como se pode ver do recurso feito para o Tribunal Tributário de Leiria pela CGD (fls. 18 e seguintes), a recorrente pediu duas coisas: que se declarasse a nulidade decorrente da falta de citação para reclamar do credito (arguição da nulidade da venda) e que se verificasse e reconhecesse o credito, com a sua consequente graduação.

O Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de Leiria decidiu as duas questões: a CGD não tinha de ser notificada do despacho que designou a venda e fez a reclamação do seu crédito fora de prazo. Quanto a esta segunda decisão, o Mmo. Juiz de 1ª Instância considerou que o edital foi afixado em 1.6.92, que a CGD foi notificada da venda em 1.6.92 e que apresentou a reclamação do crédito em 2.12.92. assim, o crédito foi reclamado decorridos 6 meses após ter conhecimento da venda.

Esta segunda decisão levou à rejeição liminar da reclamação.

Dela não foi interposto recurso para os tribunais superiores, pois em parte alguma a CGD contesta que tenha deixado extinguir-se esse prazo para deduzir a reclamação de créditos. Por isso, essa decisão de rejeição liminar da reclamação de créditos firmou-se na ordem jurídica e passou o caso julgado.

Nos termos do art. 684º, nº 4, do CPC, "os efeitos do julgado, na parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo".

Significa isto que está definitivamente julgado que a reclamação de créditos feita pela CGD entrou fora de prazo, pelo que é extemporânea e não mais pode ser apresentada. Logo, o seu crédito jamais pode ser reconhecido e reclamado.

Mas se é assim, então de nada vale anular a venda, pois o prazo para reclamar o crédito não se vai abrir novamente por estar definitivamente encerrado.

Ainda que este STA reconhecesse a bondade da primeira parte do acórdão recorrido, que considerou que a CGD não foi notificado do despacho que designou a venda do imóvel, sempre tinha de se manter de pé a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria que indeferiu liminarmente a reclamação de créditos pelo facto de a mesma ter dada entrada muito fora do prazo previsto na lei para o efeito. Deste modo, é inútil anular a venda feita, pois a CGD já não pode fazer valer os seus direitos de credito sobre o produto da venda na medida em que a reclamação de créditos que apresentou já julgada definitivamente extemporânea.

Nos termos do art. 287º, al. e), do CPC, a instância extingue-se com a impossibilidade ou inutilidade da lide. Como, *in casu,* a lide

é inútil, pois a CGD jamais pode fazer valer os seus direitos de crédito sobre o produto da venda do bem penhorado, tem de ser julgada extinta a instância.

3ª Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em declarar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

Custas pela recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Recurso. Incumprimento de decisão proferida em via de de recurso por tribunal superior. Caso julgado. Dever de acatamento.

Doutrina que dimana da decisão:

O incumprimento, por banda de um tribunal, de decisão proferida em via de recurso por tribunal superior, constitui violação de caso julgado e também do disposto no art. 4º nº 2 da Lei 3/99, de 13/1, conduzindo à anulação do decidido pelo tribunal inferior.

Recurso n.º 25 742. Recorrente: Eduardo Gomes dos Santos; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Eduardo Gomes dos Santos, inconformado com o acórdão do T.C.A de 6/6/2000, a fl. 132, recorreu para este S.TA.

Acontece, porém, que o presente processo já antes havia subido a este S.T.A., em consequência de recurso por aquele interposto, do acórdão do T.C.A. de 29/Set/1998, a fls. 89 e seguintes.

Então, por este S.T.A ., foi proferido o acórdão de 17/11/99 que, ao abrigo dos arts. 729º nº 3 e 730º nºs 1 e 2 do C.P. Civil, revogou o aresto do T.C.A. de 29/Set/1998, ordenando que se procedesse a novo julgamento porquanto, parte da dívida exequenda respeitava a um período anterior a 1/7/91, sendo-lhe aplicável o regime constante do art. 16º do C.P.CI, complementado pelo D.L. 68/87, de 9/Fev, por força do art. 4º do D.L. 512/76, sendo certo que o T.C.A.. tratou toda a dívida na perspectiva do art. 13º do C.P.T.

Em suma, havia que distinguir a dívida exequenda em função dos regimes que lhe eram aplicáveis, o que não se mostra cumprido no acórdão ora recorrido, assim quedando violado o caso julgado e violado o disposto no art. 4º nº 2 da Lei 3/99, de 13/1, na parte em que impõe o dever de acatamento pelos tribunais inferiores das decisões proferidas em via de recurso para tribunais superiores.

Daí que o aresto ora recorrido não possa manter-se.

Termos em que se acorda em anular o acórdão recorrido a fim de que, cumprido o anteriormente ordenado por este S.T.A. de 17/11/99, seja proferida nova decisão.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa — Benjamim Rodrigues.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Atestado Médico. Omissão da Descrição da Doença.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Em 1995, os atestados médicos passados pela autoridade de saúde, para efeitos fiscais, reagiam-se pela Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro;

II — Por essa TNI o delegado de saúde não tinha que discriminar a deficiência no atestado medido, sob pena de provocar uma devassa à vida privada do doente e praticar um crime de violação do sigilo do funcionário;

III — O novo regime jurídico dos atestados médicos, aprovado pelo Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, introduziu novas regras para a passagem dos atestados médicos, mas também não exigiu ou, ao menos, autorizou, a revelação da doença do doente;

IV — Mas este diploma não se aplica retroactivamente, mas apenas aos processos em curso, nos quais ainda não tinha sido passado o atestado médico;

V — O Decreto-Lei nº 202/96 foi alterado pelo Decreto-Lei nº 174/97, de 19 de Julho, o qual veio permitir a discriminação da deficiência do doente, mas apenas sempre que a lei faça depender a atribuição de benefícios de determinados requisitos específicos;

VI — A avaliação da incapacidade para efeitos fiscais é da competência exclusiva da autoridade de saúde, não podendo o Fisco deixar de respeitar o atestado médico validamente passado;

VII — A avaliação da incapacidade é um acto administrativo, titulado pelo atestado médico, sujeito a recurso hierárquico necessário e a recurso contencioso. Mas não é um meio de prova, por ser o título de uma decisão prejudicial sujeita a impugnação judicial autónoma.

Recurso n.º 25 775. Recorrente: Ana Maria Afonso Vieira Marques Pedra. Recorrida: Fazenda Pública Relator: Exmo Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Com fundamento em vício de violação de lei por não se ter tomado em consideração um atestado médico passado pela autoridade de saúde que lhe atribuiu uma incapacidade de 81%, a contribuinte Ana Maria Afonso Viera Marques Pedra, residente em Seixo, Gondomil, Valença, impugnou judicialmente o acto de liquidação de IRS do ano de 1995, praticado pela Repartição de Finanças de Valença.

Por sentença de fls. 42 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo julgou a impugnação improcedente.

A contribuinte recorreu para o TCA, o qual se declarou incompetente pelo facto de o recurso versar exclusivamente matéria de direito.

Remetido o processo a este STA, o Mº Pº emitiu douto parecer nos termos do qual o recurso merece provimento.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada.

É a seguinte matéria de facto com interesse para este caso:

- a autoridade de saúde passou à recorrente um atestado médico atribuindo-lhe uma incapacidade superior a 60% (fl. 19);

- a recorrente foi notificada para apresentar um atestado emitido depois de 20.12.95 ou efectuar a prova de que não está abrangida pelo revogado critério;

- a recorrente não apresentou novo atestado;

- em 10.3.97, o Fisco liquidou à recorrente IRS de 1995.

Esta STA, em reunião ou conferência de 15.12.1999, no processo nº 24.305, no qual se defenderam as seguintes teses:

1ª A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação de invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente, não inferior a 60% e comprovada pela autoridade competente;

2ª - Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos;

3ª - O Fisco não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante;

4ª - Até à entrada em vigor do DL 202/96, de 23 de Outubro, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, a autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo DL 341/93, de 30 de Setembro;

5ª - Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à Administração Fiscal por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado, por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva;

6ª - Só em relação aos particulares se pode falar na possibilidade de formação do caso decidido por falta da atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação de incapacidade;

7ª - Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outro administração material, ambas integrantes da administração directa da mesma pessoa colectiva Estado;

8ª - O atestado médico e emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz plena prova da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que gerar o tipo de doença geradora de incapacidade;

9ª - Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o nº 2 do artº 7º do DL 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de impostos.

Ora, não há razão para este STA se desviar desta jurisprudência, tanto mais que fez uma correcta interpretação e aplicação da lei aplicável *in casu.*

A sentença recorrida incorreu em erro de julgamento por incorrecta interpretação e aplicação da lei, pelo que não pode deixar de ser reformada.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso da contribuinte, em revogar a sentença recorrida e em julgar procedente a impugnação judicial, com anulação do acto de liquidação impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 4 Abril de 2001. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira — Brandão Pinho.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 167º 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.

2 — 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.

3 — O apuramento de factos que não foram dados como provados na decisão recorrida envolve actividade no domínio da fixação da matéria de facto.

Recurso n.º 25 784. Recorrente: N. Carvalho, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - N. CARVALHO, S.A., impugnou judicialmente liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga declarou a caducidade do direito de impugnar.

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

I. A petição de impugnação respeita o prazo especial do nº 2, do art. 97º do C.P. T; isto porque, a circunstância que tornou impossível reagir contra o acto tributário dentro do prazo normal (do art. 123º, do C.P. T.) é a que acima se alegou, incluindo a justificação referente à contagem do prazo especial, com

II. início em 26 de Março de 1999.

Na verdade,

II. O prazo especial do nº 2 do art. 97º do C.P.T. (isto é, «a data a partir do qual se tornou possível ao reclamante obter o documento ou conhecer o factor) desde que alegado pelo impugnante, exige dele a prova da ocorrência de não ter reagido contra o acto tributário dentro do prazo normal previsto no nº 1 do art. 123º do C.P.T. Essas provas encontram-se juntas ao pedido de impugnação e são as indicadas nos artigos 18º, 20º e 21º desta petição, deixando-se aqui por reproduzidas;

III. O prazo especial (nº 2 do art. 22º) para a impugnação judicial terá que se contar-se a partir da entrega da certidão, ou seja, a partir de 26 de Março de 1999;

IV. A sentença de que se recorre ao não reconhecer uma violação clara e objectiva das obrigações impostas à Administração Tributária, entre outras, - o dever de notificação previsto no art. 87º do CIVA, prejudica assim de forma imparcial e injusta o Contribuinte em benefício daquela.

Sem esquecer,

V. A sentença recorrida, para além da omissão quanto a factos que deveriam constar como provados e a falta de conhecimento de questões essenciais para a decisão da causa, não encontra objectivamente suporte legal, e muito menos factual, já que se fundamenta unicamente em critérios de interpretação subjectiva e apreciação pessoal do Meritíssimo juiz do Tribunal *a quo* de preceitos legais de carácter taxativo de sentido deferente, ferindo desta forma os mais elementares e legítimos direitos de defesa garantidos aos Contribuintes, na Lei em geral, e na Constituição da República, particularmente no art. 266º, pelo que, com o devido respeito e melhor opinião, deverá ser revogada por Imperativo de justiça.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido no sentido de esta Supremo Tribunal Administrativo ser hierarquicamente incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso, por a recorrente invocar nas conclusões das suas alegações factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão,

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

1. A impugnante foi notificada das liquidações em 14.12.98;

2. Em 09.02.99, requereu certidão com os fundamentos das liquidações (certidão), certidão emitida na mesma data, mas levantada em 26.03.99 pela Impugnante;

3. A petição desta impugnação deu entrada em 24.06.99.

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. 167.º do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância (hoje, para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 46.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

4 - O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo quid disputatum, que não pelo quid decisum, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 167º 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.

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 com-

petência 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, o recorrente afirma nas conclusões das alegações, além do mais, que na sentença há «omissão quanto a factos que deveriam constar como provados», o que constitui uma crítica explícita à decisão da matéria de facto (conclusão IV).

Por outro lado, na conclusão II a recorrente sustenta ter feito a prova de não ter podido reagir contra ao acto tributário dentro do prazo normal.

Na decisão recorrida não se dão como provados os factos afirmados nesta conclusão.

A determinação dos factos referidos e a questão de saber se houve omissão de factos provados envolvem actividade que não tem a ver com a interpretação de normas jurídicas nem exige a aplicação da sensibilidade jurídica dos julgadores, pelo que tem de considerar-se como actividade de fixação da matéria de facto.

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 de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41º, n.º 1, alínea a) do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção de 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 15.000$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e 121.º e 122.º da L.P.T.A.).

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Jorge Manuel Lopes Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Vítor Meira.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Eliminação do 3º grau de jurisdição no contencioso tributário operada pelo DL n.º 229/96, de 29.IX.

Doutrina que dimana da decisão:

O processo de oposição, conquanto conexionado com o de execução fiscal, é formalmente autónomo, por isso que é à data da sua instauração que haverá que atender para efeitos do estatuído no artigo 120º do ETAR

Recurso n.º 25 802; Recorrente: Luís Augusto Nunes de Almeida Bandeira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Luís Augusto Nunes de Almeida Bandeira, residente na Rua das Laranjeiras, 57, Porto, deduziu, em 10 de Dezembro de 1998, perante o TT de 1.ª Instância do Porto, a presente oposição à execução fiscal n.º 368/90 Ap. da SAEF do Porto, contra si revertida, por dívida ao CRSS do Porto dos anos de 1984 e 1985 e subsídio de desemprego dos anos de 1981 a 1985, de que era originária devedora a falida sociedade NORTRACTOR - Comércio e Indústria de Máquinas para Construção, Lda.

O 2º Juízo do referido Tribunal julgou a oposição procedente.

Inconformada, recorreu a Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, que, no acórdão de fls. 96-106, julgou a oposição procedente no que toca às dívidas ao Fundo de Desemprego, por prescrição das mesmas, e improcedente no que à restante dívida exequenda se refere.

Desta decisão interpôs o oponente recurso para esta formação, que o Exmo. Desembargador-Relator admitiu, a fl. 110.

Neste STA, o distinto PGA pronunciou-se no sentido do não conhecimento do recurso, por isso que o TCA conheceu em segundo grau de jurisdição, sendo que "o Decreto-Lei n.º 229/96, de 29/11, extinguiu, no âmbito do contencioso tributário, o terceiro grau de jurisdição [art. 103º, n.º 1, al. a), da LPTA], tendo como único limite temporal o que resulta do art. 120º do ETAF, isto é, essa extinção apenas se aplica aos processos instaurados após a sua entrada em vigor, o que aconteceu com a entrada em funcionamento do TCA no dia 16/9/97." Ora, "o presente processo foi autuado em 10/12/98".

Levado este douto parecer ao conhecimento do recorrente, contrariou-o, por entender que não estamos perante "um processo autónomo e independente, mas de uma impetrância que tem em vista avaliar da subsistência do processo executivo revertido contra o oponente." E assim, a data a ter em conta para efeitos de aplicação do artigo 120º do ETAF é a da instauração do processo executivo, anterior a 16/09/1997.

Por outro lado, acrescenta o Rct., tem a jurisprudência sustentado que a lei aplicável para efeitos de determinação da responsabilidade subsidiária é a vigente à data da verificação do facto gerador, pelo que, no caso em apreço, não deverá deixar de eleger-se o mesmo critério.

Corridos os vistos, cumpre decidir a questão prévia da recorribilidade do aresto em foco.

O DL n.º 229/96, de 29.XI, operou a extinção do 3º grau de jurisdição no contencioso tributário, fora dos casos de recurso com fundamento em oposição de julgados.

E assim, à parte estes, deixou de haver possibilidade de recurso de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo proferidos em 2º grau de jurisdição, nos processos instaurados após a entrada em vigor daquele diploma: 15 de Setembro de 1997 (seu artigo 5º, 1, artigo 114º do ETAF e Portaria n.º 398/97, de 18.VI) - cfr. artigos 30º, al. b), e 120º do ETAF.

Contrariamente ao entendido pelo recorrente, o presente processo de oposição, conquanto conexionado com processo de execução fiscal, é formalmente autónomo (cfr. acórdão desta Secção de 24 de Janeiro p. p.- rec. 25 701, item 4 e arestos aí citados; ainda, Jorge Lopes de Sousa, Código do Procedimento e de Processo Tributário Anotado, 2.ª edição, p.37, nota 2) por isso que é a data da sua instauração a que releva para efeitos do estatuído naquele artigo 120º - neste sentido, vide o acórdão de 21 de Março último - rec. n.º 25 503.

Ora, como se vê do carimbo aposto na petição inicial, este processo de oposição foi instaurado em 10 de Dezembro de 1998. E não sendo o presente recurso fundado em oposição de julgados, não é ele, efectivamente, admissível, procedendo, pois, a questão prévia em apreço.

Foi, portanto, o recurso indevidamente admitido, por isso que dele não se poderá tomar conhecimento (cfr. artigo 687º, 4, 1.ª parte, do CPC).

Termos em que se acorda não tomar conhecimento do recurso.

Custas pelo recorrente, com 15 000$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes — Jorge de Sousa.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

IVA. Câmara Municipal. Art. 2º n.º 2 do CIVA. Poderes de autoridade.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Age no exercício dos poderes de autoridade a Câmara Municipal que presta serviços atinentes a infra-estruturas urbanísticas em área de construção clandestina, com vista à sua reconversão, ainda que com o concurso da vontade e financiamento dos particulares.

II — Assim e nos termos do art. 2º n.º 2 do CIVA, por aqueles serviços, não é o município sujeito passivo de IVA.

RECURSO n.º 25834, em que são recorrente a Câmara Municipal de Sesimbra e recorrida a Fazenda Pública, e de que foi Relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Alfredo Madureira.

Acordam os juízes na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso que antes interpusera da sentença do TT de 1.ª Instância que lhe negara provimento à impugnação judicial que deduzira contra liquidação de IVA no montante de 30.341.133$00 e correspondentes juros compensatórios, referentes ao ano de 1990, dele interpôs recurso jurisdicional para este STA a Câmara Municipal de Sesimbra.

Pugnando pela revogação do impugnado julgado e mediante invocação do decidido pelo Pleno desta Secção no acórdão de 20.09.2000, processo n.º 21.091, apresentou as convenientes alegações, formulando, a final, as seguintes conclusões:

a) O Plano Parcial de Urbanização da Quinta do Conde e seu Regulamento foram elaborados nos termos e âmbito do DL n.º 804/76, de 6 de Novembro;

b) A área abrangida pelo referido Plano e seu Regulamento foi declarada área crítica de recuperação e reconversão urbanística pelo Decreto Regulamentar n.º 80/77, de 3 de Dezembro, ao abrigo do art.º 5º do DL 804/76 e 43º e seguintes do DL 794 6, de 5 de Novembro;

c) O art. 67º do Regulamento do Plano e as alíneas c) e d) do n.º 1 do DL 804/ 76, ao abrigo dos quais a Recorrente executou as obras de urbanização, atribui à Recorrente um poder/dever, vinculativo, quanto à respectiva execução, pelo que as mesmas foram executadas no exercício de poderes de autoridade, e estão isentos de IVA, nos termos do n.º 2 do art. 2º do CIVA;

d) A comparticipação em causa, atentos os critérios sociais e de oportunidade que lhe estão subjacentes, têm carácter de taxa e não de preço de mercado, pelo que também por esta razão está isenta de IVA [al. c) e d) do n.º 1 do art. 6º do DL 804/76, e art.s 74º, 75º e 76º do Regulamento do Plano];

e) A comparticipação dos particulares é coercivelmente exigível, nos termos em que o são as obras coercivamente executadas pelas câmaras em substituição do senhorio, pelo facto de terem natureza semelhante (art. 83º do Regulamento e art. 166º do RGEU) pelo que deverão ter, em termos de IVA, tratamento semelhante, ou seja, isenção.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu sucinto mas douto parecer opinando pela procedência do presente recurso jurisdicional, já de harmonia com a jurisprudência fixada no Pleno e na Secção de Contencioso Tributário deste STA que, expressamente, convoca.

Tomados os vistos legais, cumpre decidir.

Por não controvertida e nos termos dos arts. 713º n.º 6 e 726º do CPC, aplicáveis *ex vi* do disposto no art. 2º al. f) do CPT, dá-se aqui por reproduzida a matéria de facto fixada pelas instâncias e que consta dos n.os 1 a 13 de II do impugnado acórdão - cfr. fls. 418 e 419 dos autos.

Com base nela e mediante convocação de jurisprudência desta Secção, o Tribunal ora recorrido houve por bem negar provimento ao recurso jurisdicional que então apreciava e manter a antes decretada improcedência da impugnação judicial deduzida pela Câmara Municipal de Sesimbra, referente a liquidação de IVA e juros compensatórios do ano de 1990, com base no sustentado entendimento de que "as prestações de serviços prestados pela Câmara Municipal de Sesimbra, ora recorrente, aos proprietários dos lotes de terreno da Quinta do Conde, e que consistiram na realização de infra-estruturas de saneamento e abastecimento de água com vista à legalização das

construções clandestinas aí existentes, (...) não foram executadas no exercício dos seus poderes de autoridade e, como tal eram passíveis de ser tributadas em IVA." E é contra o assim decidido que, mais uma vez, se insurge a Impugnante e Recorrente nos termos das transcritas conclusões do seu recurso jurisdicional, mediante invocação da Jurisprudência recente do Pleno desta Secção tirada, aliás, em acórdão proferido em recurso por oposição de julgados.

E, tudo visto, importa se diga desde já que a razão lhe assiste.

Com efeito e embora tivesse inicialmente sido controvertido o entendimento jurisprudencial dado à sumariada questão de direito, o certo é que, agora e como evidencia a Recorrente, se firmou jurisprudência no reclamado sentido, isto é, de que " ... quando a Câmara Municipal de Sesimbra prestou aos particulares serviços nas infra-estruturas urbanísticas da Quinta do Conde, actuou no exercício de poderes de autoridade, pese embora o facto de ter recebido contraprestações dos seus munícipes. "E que" ... não se discutindo nos autos, tampouco, se tal actividade camarária distorce, ou não, a concorrência, perfila-se-nos a previsão do ... n.º 2 do art. 2º do CIVA, não estando, na realidade, a actuação em foco sujeita a IVA ... " - cfr. acórdão do Pleno da Secção de 06.12.2000, proferido no processo n.º 18.610 -, processo em que se questionava e decidiu também impugnação judicial deduzida pela ora Recorrente referente a liquidação de IVA do ano de 1988, reportada a idêntica situação de facto.

Aliás e no apontado sentido decidira já o Pleno da Secção em acórdão de 20 de Setembro, proferido no processo n.º 21.091, invocado pela Recorrente.

Pelo exposto e de harmonia com a referida jurisprudência, já perante o disposto no art. 8º n.º 3 do Código Civil, acordam os Juízes desta Secção em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, revogar o sindicado acórdão do TCA e a sentença que este confirmou e, em substituição, julgar antes procedente a impugnação judicial deduzida pela Câmara Municipal de Sesimbra, assim anulando a liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Alfredo Madureira* (Relator) - *Baeta Queiroz - Lúcio Barbosa.* - Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 25 908; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: A. Monteiro, L.da; relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

Acordam, em conferência, na 2.ª secção do Supremeo Tribunal Administrativo:

A. Monteiro, L.da, impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto as liquidações adicionais de IVA relativas aos anos de 1992 a 1994 e juros compensatórios respectivos, por errónea qualificação da matéria tributável.

Por sentença do Mº Juiz daquele tribunal foi a impugnação julgada procedente e anuladas as liquidações e respectivos juros compensatórios.

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

1. A sentença recorrida julgou procedente a impugnação deduzida por ter concluído que quer as lareiras, quer os fogões de sala estão incluídos na categoria de "aparelhos, máquinas e outros equipamentos" destinados a captação ou aproveitamento de outras "formas alternativas de energia" prevista no ponto 2.11 da Lista I anexa ao CIVA e, nessa medida, sujeitas à taxa reduzida de 5% de IVA.

2. Ao contrário do doutamente decidido, não está em causa que as transmissões de "fogões de lenha, fogões de sala e salamandras" são passíveis de IVA à taxa reduzida de 5%, por enquadráveis na alínea b), da verba 2.11 da Lista I anexa ao CIVA.

3. Porquanto, no caso *sub judice* constataram os serviços de fiscalização, no decurso de visita ao sujeito passivo, que este procede à montagem de módulos ou componentes de materiais diversos, tais como tijolo, granito, mármore e moca referenciando-os, nas respectivas facturas, como "fogões de sala", aos quais aplica a taxa de 5% - fls. 73 e segs. dos autos.

4. Concretamente, não se está perante a venda de aparelhos, máquinas ou equipamentos, mas sim de montagem de módulos ou componentes de materiais diversos.

5. Consubstanciando tais operações trabalhos de construção civil e, por isso, não enquadráveis na lista I, verba 2.11, anexa ao CIVA.

6. Assim, atento o que dito ficou, as denominadas e aqui em causa "Lareiras", não têm características passíveis de as incluir na citada verba, nem em qualquer outra lista anexa ao CIVA, devendo as suas transmissões ser tributadas à taxa normal.

7. A douta sentença recorrida violou assim, a Lista I, verba 2.11, anexa ao CIVA.

Não houve contra-alegações.

A Exma. Magistrada do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se pela incompetência em razão da hierarquia deste Tribunal para conhecer do recurso por ele não versar apenas matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio ela admitir que o recurso não tinha por fundamento exclusivamente matéria de direito, pedindo que, se o tribunal se julgasse incompetente, se remetessem os autos ao Tribunal Central Administrativo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:

1. A impugnaste dedica-se produção, comercialização e montagem de fogões de sala, salamandras e recuperadores de calor.

2. Em resultado de acção de fiscalização, foram-lhe efectuadas correcções em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) relativo aos meses de Abril de 1992 a Julho de 1994, inclusive, no valor global de 7.138.691$00.

3. Nessa sequência, foram efectuadas as liquidações adicionais ora impugnadas, bem como as relativas aos respectivos juros compensatórios.

4. As correcções em apreço resultaram do seguinte entendimento da administração fiscal:

(...) Segundo informações emitidas pelos serviços de administração do IVA a outras empresas do ramo (Anexo 2), os fogões de sala (lareiras) feitas a partir da montagem de módulos ou componentes de materiais diversos (pedra, tijolo, mármore, moca, etc.) são um trabalho de construção civil passível de IVA à taxa normal. Aquilo que está sujeito à taxa reduzida como aparelhos ou utensílios destinados à captação e aproveitamento de outras formas alternativas de calor são os "fogões a lenha", "salamandras" e "recuperadores de calor".

(...)

No entanto, a partir do mês de Abril até ao final do ano a firma passou a liquidar IVA erradamente em fogões de sala (lareiras) feitos a partir da montagem de módulos ou componentes de materiais diversos tais como tijolo, granito, mármore e moca à taxa de 5%

(...)

Desde Abril/92 nas vendas que efectuaram em fogões de sala (lareiras) feitas a partir de montagem de módulos ou componentes de materiais diversos tijolos, granito, mármores e moca), por errado enquadramento daqueles bens nas listas anexas ao Código do IVA (...)".

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32º nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum,* para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta o recorrente, como refere o Ministério Público que:

- não se estava perante a venda de aparelhos, máquinas ou equipamentos, mas da montagem de módulos ou componentes de materiais diversos (conclusão 4.ª).

- que tais operações consubstanciavam trabalhos de construção civil (conclusão 5.ª);

- que as denominadas "lareiras" não têm características passíveis de as incluir na citada verba nem em qualquer outra lista anexa ao CIVA (conclusão 6.ª).

Como se alcança da factualidade fixada que atrás se transcreveu, dela não constam como provados os factos referidos. De onde ter de concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo, para onde deverão os autos ser oportunamente remetidos atento o pedido nesse sentido efectuado pela recorrente.

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão — Mendes Pimentel.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

IRS./97; deficiência; beneficio fiscal; comprovação.

Doutrina que dimana da decisão:

Para efeitos de IRS/97 a deficiência fiscalmente relevante devia ser comprovada através de atestado médico, conforme ao D.L. 202/96, de 23/10, donde constasse, após avaliação rigorosa de défice funcional, um grau de incapacidade igual ou superior a 60%, após aplicação de meios de correcção ou compensação.

Recurso n.º 25 910; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: José Manuel Fernandes da Silva e mulher; Relator: Ex.mo Juiz Consº Dr. Fonseca Limão.

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

A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Braga, que julgou procedente a impugnação deduzida por José Fernandes da Silva e mulher, Maria Sousa Ribeiro Salgado Fernandes da Silva, contra a liquidação do IRS/97, dela interpôs recurso para este S.T.A, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

"A

A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art. 371º do CC, não exclui que as declarações de ciência neles documentados, possam ser questionados, nomeadamente se produzidas como erro na formação da vontade.

B

O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental, relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

C

A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases n.º 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (nº 1 do art. 2º), atribuindo deficiência a pessoas que após correcção óptica, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo por isso défice funcional, nem se verificando qualquer restrição da sua capacidade.

D

Para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s. p., sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto, n.º7 do art. 14º do CIRS.

E

Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar, as situações tributáveis e constatar com rigor das situações dedutíveis e da regularidade da sua comprovação, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art. 119º do CIRS.

F

Com total respeito pelo princípio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo princípio da igualdade consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse publico.

G

Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o "iter" cognoscitivo e valorativo conduncente à liquidação ora em crise.

A F. P. considerou violados os arts. 371º nº1 do C.C., nº1 do art. 13º da C.R.P., nº 7 do art. 14º, nºs 1 e 3 do art. 25ºdo CIRS, nºs 1 e 5 do art. 44º do E.B.F.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A, foi do parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos do arts. 713º nº 6 e 726º do C.P. Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

A questão a decidir è a de saber se, relativamente ao ano de 1997 e em sede do IRS, está suficientemente comprovada deficiência que propicie o beneficio a que aludem os arts. 44º n.º 5 do E.B.F. e 25º nº 3 do C.L.R.S.

Nos termos do anexo I, relativo a instruções gerais, do D.L. 202/96, de 23/l0,diploma que estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei "sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortoteses ou outros) o coeficiente de capacidade

arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios ... [nº 5, al. e)].

O D.L. nº 202/96, de 23/10, cuja entrada em vigor ocorreu em 30/11 seguinte (v. art. 7º nº 1) passou desde logo a aplicar-se, assim influenciando 0 IRS/97, por força do disposto no art. 14º nº 7 do respectivo código, pois que a situação pessoal e familiar, para efeitos de tributação, é aferida em 31/12 do ano a que respeita o imposto.

Significa isto que, quanto aos rendimentos de 1997, a deficiência fiscalmente relevante devia ser comprovada através de atestado médico donde constasse, após avaliação rigorosa do défice funcional, um grau de incapacidade igual ou superior a 60 %, após aplicação de meios de correcção ou compensação.

Assim sendo, a não apresentação de tal documento impede os impugnantes de obter a dedução pretendida, sendo, assim, lícitas, as correcções efectuadas pela F.P.

(Neste pendor vêm decidindo este STA - Acs de 12/4/00, rec. 24.737, 17/5/00, rec. 24.680 e 7/6/00, rec. 25.111, entre outros).

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar a decisão recorrida, e em julgar a impugnação improcedente, mantendo-se a liquidação impugnada.

Custas pelos impugnantes, porém, apenas na 1.ª Instância.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim da Silva Rodrigues* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 4 de Abril de 2001.

Assunto:

Processo de transgressão fiscal. Acusação. Legitimidade do representante da Fazenda Pública.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O representante da Fazenda Pública tinha legitimidade, à face do C.P.C.I. e da Organização dos Serviços de Justiça Fiscal, para deduzir acusação em processo ordinário de transgressão fiscal.

2 — As normas que asseguram tal legitimidade, especiais para as transgressões fiscais, não foram revogadas por diplomas posteriores de carácter geral relativos a transgressões, nem pelas normas que fixam a competência do Ministério Público.

Recurso n.º 25 935. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Aníbal R. Rebocho Ferreira Lopes; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A Administração Fiscal instaurou processo de transgressão em que imputou a prática de uma transgressão fiscal, em matéria de sisa, a A. F. SEABRA, L.da, com sede em Estarreja.

Por despacho de 10-8-90, do Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública, foi declarada prescrito o procedimento para aplicação da multa, prosseguindo o processo para apurar se havia imposto e juros em dívida.

Em 19-11-90, o Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública deduziu acusação contra a empresa referida, tendente à cobrança de 183.113$00 de sisa e 65.500$00 de juros compensatórios.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro entendeu que, após e entrada em vigor do E.T.A.F., da Lei Orgânica do Ministério Público, aprovada pela Lei n.º 47/86, de 15 de Outubro, do Decreto-Lei n.º 78/87, de 17 de Fevereiro, e Decreto-Lei n.º 17/91, de 10 de Janeiro, a competência para deduzir acusação em processos de transgressão fiscal cabia exclusivamente ao Ministério Público, pelo que decidiu não receber a acusação.

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

A douta sentença ao negar a legitimidade do representante da Fazenda Pública, viola o direito vigente à época e aplicável e contraria a orientação jurisprudencial firmado pelo V. Supremo Tribunal Administrativo, v.g. Acórdão, de 10 de Maio de 1989, Recurso. nº 10 564, e suscita uma ordem de dúvidas que de todo estarão superadas a nosso ver, pelo que se pede a sua revogação a consequente manutenção da legalidade, validade e eficácia da Acusação.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso em sintonia com a jurisprudência firmada deste Supremo Tribunal Administrativo, por nada justificar que, actualmente, quando já não existe processo de transgressão fiscal, se rediscuta a questão, invocando também o preceituado no art. 8.º, n.º 3, do Código Civil.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A questão que é objecto do recurso é a de saber se o representante da Fazenda Pública mantém competência para acusar em processo de transgressão fiscal.

Como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto, este Supremo Tribunal Administrativo firmou jurisprudência sobre a matéria nos acórdãos de 27-4-88 proferidos nos recursos n.ºs 4791 e 4926, publicados em *Apêndice ao Diário da República* de 30-11-89, páginas 528 e 538, no sentido de ser competente o representante da Fazenda Pública para deduzir acusação em processos de transgressão.

As razões que eram invocadas nestes arestos permanecem válidas, pois não há qualquer norma posterior que retire ao representante da Fazenda Pública a competência para deduzir acusação em processos de transgressões fiscais, que resulta dos arts. 124.º e 125.º do C.P.C.1. e arts. 48.º, alínea d), 49.º, alínea a), 54.º, alínea g), e 56.º, alínea a), da Organização dos Serviços de Justiça Fiscal, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 45 006, de 27 de Abril de 1963.

Estas normas têm natureza especial, respeitando apenas aos processos de transgressões fiscais, pelo que não são revogadas por norma de carácter geral, como o C.P.P. ou o Decreto-Lei n.º 17/91 que estabeleceu o regime processual da generalidade das transgressões (art. 7.º, n.º 3, do Código Civil).

Para além disso, no caso dos autos, em que o processo se destina apenas a cobrar as quantias em dívida conexionadas com a infracção,

está-se perante a defesa dos interesses patrimoniais da Fazenda Pública, que cabe ao representante da Fazenda Pública, em exclusivo, defender nos tribunais tributários (art. 72.º do E.T.A.F.).

Por outro lado, a prescrição do procedimento relativo à transgressão, não afasta a aplicabilidade do processo de transgressão para apuramento da dívida imputada à arguida, como deriva do preceituado nos arts. 116.º, 1.ª parte do Código da Sisa (na redacção vigente no momento em que foi deduzida a acusação) e dos arts. 117.º e 122.º, § único, do C.P.C.I.

Como se vê por aquela primeira norma, no caso da sisa, previa-se que a sua cobrança fosse feita no processo de transgressão, apenas havendo lugar à cobrança fora dele nos casos em que a prescrição ocorresse antes da instauração do processo.

Por isso, o processo de transgressão era, nesses casos em que a omissão de cumprimento de uma obrigação fiscal fazia incorrer o contribuinte na prática de um facto qualificado como infracção, o meio adequado para arrecadação do imposto e conhecimento das questões a ela inerentes.

Este regime continua aplicar-se aos casos anteriores à vigência do RJIFNA, por força do preceituado nos artigos 2º e 5º nº 2 do Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro, e 11 º do Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril.

Trata-se de regimes fiscais especiais de cobrança do imposto, que vigoram no seu específico campo de aplicação e que não são afectados por normas gerais de carácter processual penal - art. 7º, nº 3, do Código Civil - nem por normas de natureza fiscal que, para outros impostos, previam a cobrança do imposto fora do processo de transgressão.

Finalmente, refira-se que a via adequada para a cobrança da quantia referida não é a execução fiscal com base na «liquidação de fls. 4», como se refere na decisão recorrida, pois as liquidações que podem servir de base à execução fiscal são as liquidações que têm a natureza de acto tributário, que definem por isso uma obrigação tributária.

Nos casos em que a lei impõe que as dívidas tenham de ser apuradas em processo de transgressão, a via administrativa para definir a obrigação tributária não é admitida, se do exclusivamente permitia a sua determinação em decisão judicial.

Por isso, apesar de a Administração Fiscal ter dado a denominação de «liquidação» ao cálculo das quantias em dívida, esse acto não é considerado por lei o acto definidor da obrigação tributária.

Assim, conclui-se que o representante da Fazenda Pública tinha legitimidade para deduzir a acusação e para representar a Fazenda Pública no processo de transgressão destinado exclusivamente ao apuramento da dívida conexionada com os factos susceptíveis de constituírem transgressão.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, que deverá ser substituída por outra em que se aprecie a acusação referida, se a tal não obstar motivos diferentes dos invocados naquela decisão.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Abril de 2001. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Vítor Meira.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Recurso n.º 21428. Recorrente: Armindo Vunda; Recorrido: Secretário dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. VÍTOR MEIRA.

Armindo Vunda interpôs para este Supremo Tribunal Administrativo recurso contencioso de anulação do despacho de S. Ex.ª o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 8 de Outubro de 1996, que lhe foi notificado em 15 de Novembro de 1996, pelo qual lhe foi indeferido o recurso hierárquico que interpusera, pedindo a anulação do acto recorrido ou a declaração de nulidade do mesmo.

Referiu ser possuidor de uma incapacidade física permanente de 62 % desde 1991, devidamente comprovada, tendo por tal motivo reclamado contra a liquidação de IRS de 1992, havendo a reclamação sido indeferida por despacho do Director Distrital de Finanças de 13 de Abril de 1994, confirmado pelo Director-Geral das Contribuições e Impostos em 20.6.94 no recurso hierárquico para si interposto com a alegação de que tal recurso fora intempestivamente interposto. Entende que pelo despacho ora recorrido foram apreciados quer o recurso hierárquico de 20 de Junho de 1994 quer o requerimento de 2 de Maio de 1995 que fizera ao Director Distrital de Finanças pedindo a reapreciação da situação. Atribui ao acto recorrido o vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos.

Notificado para responder fê-lo o recorrido referindo que o presente recurso contencioso deveria ser rejeitado por intempestividade por o recurso hierárquico necessário à sua interposição ter sido declarado intempestivo, tornando-se por isso o acto em causa inimpugnável. Quanto à questão de fundo pronuncia-se pelo não provimento do recurso por, do documento apresentado pelo recorrente para comprovar a sua incapacidade, resultar que a mesma não é de carácter permanente, o que constitui requisito essencial à aplicação dos benefícios de IRS.

Recorrente e recorrido alegaram mantendo as posições antes explanadas.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal pronunciou-se no sentido do provimento do recurso por ocorrer erro quanto ao objecto e pressupostos do acto recorrido que afecta a sua própria fundamentação em virtude de o requerimento que deu origem ao, como tal processado, recurso hierárquico para o Ministro das Finanças não ser dirigido a este, nem conter qualquer recurso para essa entidade, nem se reportar ao despacho de 11 de Janeiro de 1995.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

É a seguinte a matéria de facto que se mostra provada:

1 - Em 30 de Agosto de 1993 foi liquidado pela Repartição de Finanças de Lisboa, 17.º Bairro, o IRS do ano de 1992 do contribuinte Armando Vunda.

2 - Na notificação que lhe foi efectuada para pagamento da quantia de 167 004$ liquidada foi-lhe fixada a data limite de pagamento em 20 de Outubro de 1993.

3 - O recorrente Armindo Vunda apresentou, em 21 de Setembro de 1993, reclamação contra a liquidação do IRS do ano de 1992 invocando ser deficiente com grau de incapacidade superior a 60%.

4 - Tal reclamação foi indeferida em 13 de Abril de 1994 pelo Director Distrital de Finanças de Lisboa em despacho de concordância com a informação dos Serviços, por as declarações de incapacidade apresentadas não referirem expressamente o carácter permanente da deficiência, mencionando expressamente que «a incapacidade é válida apenas por cinco anos".

5 - Notificado, em 27 de Abril de 1994, do indeferimento, veio o contribuinte apresentar recurso hierárquico para o Director-Geral das Contribuições e Impostos, em 20 de Junho de 1994.

6 - Por despacho do Sub director-geral das Contribuições e Impostos, proferido ao abrigo de delegação de competência, foi tal recurso indeferido por despacho de 11 de Janeiro de 1995, nos seguintes termos: «Concordo pelo que indefiro por extemporâneo».

7 - O recorrente conformou-se com tal decisão, dela não recorrendo.

8 - Em 4 de Maio de 1995 o contribuinte apresentou requerimento dirigido ao Director de Finanças de Lisboa no qual pedia a reapreciação do despacho de 13 de Abril de 1994, com base em novos documentos que juntava, ou a declaração de nulidade do referido despacho.

9 - No requerimento em causa alguém riscou as palavras «Director de Finanças de Lisboa» substituindo-as a lápis por «Ministro das Finanças».

10 - Sobre este requerimento foram produzidos os pareceres dos serviços que constam do processo apenso e cujas fotocópias foram juntas de fls. 12 a 14 dos autos.

11 - Na sequência desses pareceres veio o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais a proferir, em 8 de Outubro de 1996, o despacho ora recorrido do seguinte teor: «Indefiro o recurso pelas razões constantes do parecer infra».

12 - No parecer dos serviços que antecedem tal despacho vem referido que o recorrente. interpôs recurso hierárquico para o Ministro das Finanças da rejeição do recurso hierárquico de 20 de Junho de 1994.

Assentes tais factos apreciemos a situação.

O processo administrativo que levou à prolação do despacho ora recorrido contém várias confusões e erros que vieram inquinar o despacho recorrido que neles se apoiou. Nesse despacho procede-se à apreciação do recurso hierárquico que se refere ter sido interposto pelo recorrente para o Ministro das Finanças do despacho de 11 de Janeiro de 1995 do Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos que lhe indeferira por extemporaneidade o recurso hierárquico que interpusera do despacho do Director Distrital de Finanças. Ora, como refere o recorrente e os autos demonstram, o requerimento de 2 de Maio de 1995 (e não 5 de Maio de 1995 como por lapso se diz no parecer dos serviços) foi dirigido ao Director de Finanças de Lisboa e nele pedia-se a reapreciação do despacho de 13 de Abril de 1994 com base nos novos elementos que se apresentavam. Nesse requerimento não se interpunha qualquer recurso hierárquico, contrariamente ao parecer dos serviços. Alguém, provavelmente dos serviços, transformou tal requerimento em recurso hierárquico ao substituir a lápis o destinatário (Director de Finanças de Lisboa) por outro (Ministro das Finanças). Foi esta actuação que esteve na origem dos pareceres que vieram a culminar no recorrido despacho do S.E.A.F. Tais pareceres, desconformes com a realidade, estão viciados de erro de facto sobre os pressupostos ao considerarem ter sido interposto

um recurso hierárquico quando o contribuinte apenas pedira à entidade que proferira o despacho de 13 de Abril de 1994 que o reapreciasse à luz dos novos elementos que apresentou.

Como resulta do probatório e o recorrente confirma, na sequência da notificação que lhe foi feita nos termos do artigo 54.º n.º 2 da LPTA, não foi por si interposto qualquer recurso da decisão do Subdirector-Geral de 11 de Maio de 1995 que julgou intempestivo o recurso hierárquico, dizendo mesmo o recorrente (fl. 74) que tal aconteceu por estar «ciente de que o recurso hierárquico foi efectivamente intempestivo». Qualquer decisão sobre tal questão não poderia por isso deixar de ser confirmativa daquela.

Vejamos então o requerimento de fl. 27 em que o recorrente pede ao Director de Finanças de Lisboa a reapreciação do seu despacho de 3.4.94 que indeferira a reclamação baseado em novos elementos de prova. Nesse requerimento não se interpunha qualquer recurso hierárquico, mas apenas a reapreciação com base nesses novos elementos ou a declaração de nulidade do acto por violador do artigo 45.º do E.B.F. Resulta daqui que o recorrente não recorrera hierarquicamente mas apenas pedira a reapreciação da situação pela entidade que indeferira a reclamação, juntando novos elementos de prova.

Perante a notificação da liquidação podia o contribuinte desde logo proceder à sua impugnação. Tinha para tal os prazos previstos no artigo 123.º do Código de Processo Tributário, ou seja, 90 dias a contar da notificação ou 10 dias após o indeferimento da reclamação graciosa para o director distrital de finanças (DDF). O recurso hierárquico que pudesse ser interposto da decisão da reclamação, sendo facultativo, nos termos dos artigos 100.º e 92.º do Código de Processo Tributário, não suspendia o prazo de impugnação.

No caso vertente o recorrente reclamou para o DDF e, da decisão desfavorável deste, recorreu hierarquicamente para o Director-Geral das Contribuições e Impostos (DGCI), não optando pela impugnação e deixando por isso precludir o prazo respectivo. Por outro lado, tal recurso hierárquico foi considerado intempestivo, tendo-se o recorrente conformado com tal decisão, formando-se pois quanto à reclamação caso resolvido ou decidido.

Assim sendo, não poderia o recorrente vir posteriormente e para além de todos os prazos que a lei contempla, pedir a reapreciação daquela decisão da reclamação que lhe fora antes indeferida, invocando a existência de novos elementos de prova que, no caso concreto, mais não eram do que uma declaração sobre a sua incapacidade passada *a posteriori.*

Não podendo tal pedido de reapreciação por parte do DDF proceder, não seria o facto de sobre ele o recorrido SEM ter decidido, passados que estavam todos os prazos e trâmites legais, que pode permitir que se conheça do recurso interposto para este Supremo Tribunal Administrativo por o acto em causa ser irrecorrível.

Em conformidade, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em rejeitar o recurso por ilegalidade da sua interposição.

Custas pelo recorrente, fixando em 20 000$ a taxa de justiça e em 40 % a procuradoria.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *Vítor Meira* (Relator) — *António Pimpão — Mendes Pimentel.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Assunto:

Emolumentos nos registos. Direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

Os emolumentos do Registo Nacional das Pessoas Colectivas não podem ultrapassar o custo do serviço prestado, pois tem de haver uma relação entre os emolumentos e as despesas efectivamente feitas pela administração pública que prestou o serviço, por força do disposto no art. 10º, al. c), da Directiva 69/335 do Concelho de 17 de Julho de 1969, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Concelho de 10 de Junho de 1985.

Recurso n.º 25 252. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: SPRED, SGPS, SA. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Almeida Lopes.

Acordam, em conferência, no Supremo Tribunal Administrativo, Secção do Contencioso Tributário:

Com fundamento em vício de violação de lei e em violação de regras de direito comunitário derivado, SPRED, SGPS, S.A., com sede no lugar de Espido, Via Norte, Maia, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de emolumentos do registo nacional das pessoas colectivas devidos pela inscrição no registo comercial de um aumento de capital social de 55.000.000$00 para 1.180.000.000$00. A liquidação foi de 5.625.000$00 e teve lugar em 3.10.1997.

Por sentença de fls. 378 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto anulou a liquidação e mandou restituir a respectiva importância acrescida de juros legais.

Inconformada com esta sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para este STA, concluindo do seguinte modo as suas alegações:

a) Não é o facto de os conservadores e notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem em parte entregues ao Estado que permite, só por si, inferir que os mesmos são um imposto;

b) Os emolumentos notariais e registrais são devidos pela utilização obrigatória de bens semipúblicos;

c) Esses emolumentos são a quantia paga ao Estado por essa contra prestação;

d) São receitas tributárias qualificáveis como taxas;

e) A considerada apreciação e decisão do TJCE no sentido de que os emolumentos constituem impostos não vincula o juiz nacional autor do reenvio;

f) E não obsta à qualificação dos emolumentos como taxas;

g) A lei nacional não contraria o direito comunitário;

h) A sentença recorrida violou o art. 3º da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional das Pessoas Colectivas, com a redacção que lhe foi dada pela Portaria nº 996/98, de 13 de Novembro.

A impugnante contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

Neste STA, o Mº Pº emitiu douto parecer nos termos do qual a sentença deve ser confirmar.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes factos:

- Em 3.10.97, por ocasião da inscrição no registo comercial de um aumento de capital social e de umas alterações aos seus estatutos,

de 5.000.000.000$00 para 1.180.000.000$00, titulados por escritura outorgada no 1º Cartório Notarial do Porto, em 30.9.97, foi debitada à impugnante, na conta correspondente a emolumentos devidos pelas inscrição no ficheiro central das pessoas colectivas, a quantia de 5.626.500$00.

- Tal liquidação foi efectuada com base na aplicação do art. 3º, nº 4, da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional das Pessoas Colectivas, com a redacção da Portaria 366/89, de 22 de Maio.

Porque a questão é demasiado fácil de resolver, tendo em conta a jurisprudência do TJCE junta aos autos, vai este STA limitar-se a responder às conclusões do recurso para demonstrar com o direito comunitário não pode deixar de prevalecer sobre o direito nacional.

Sustenta a Fazenda que não é o facto de os conservadores e notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado, que permite, só por si, inferir que os mesmos são imposto.

É verdade que não é pelo facto de serem ou não funcionários públicos ou pelo facto de parte da receita ser deles e outra parte do Estado que a importância em causa é imposto. É antes pelo facto de os emolumentos excederem o custo real do serviço público prestado com um serviço do Estado. O Estado só pode cobrar emolumentos, como taxa, que correspondam ao custo do serviço prestado. Daí para cima estamos em face de um imposto.

Entende a Fazenda que os emolumentos são devidos pela utilização obrigatória de bens semipúblicos. Isso é verdade, mas se os emolumentos ultrapassarem o custo do bem semipúblico são impostos quanto ao excedente.

Na conclusão c), a Fazenda sustenta que os emolumentos são a contraprestação. Porém, só são contraprestação na parte em que correspondam aos custos do serviço público prestado.

Escreve a Fazenda que os acórdãos do TJCE só vinculam o juiz nacional autor do reenvio. É verdade que só vinculam esse juiz, mas todos os outros juízes estão obrigado a respeitar o principio da uniformidade do direito comunitário e a interpretar esse direito da mesma forma que o TJCE. Essa é a razão de ser do art. 234º do Tratado de Roma. Mais, em face de jurisprudência do TJCE sobre um assunto, os tribunais supremos ficam dispensados de fazer reenvio, no pressuposto de que seguem essa jurisprudência. Logo, embora em teoria os acórdãos do TJCE só vinculem os juízes nacionais de reenvio, na prática vinculam todos os juízes nacionais, como juízes comuns do direito comunitário. Juiz que queira ir contra a jurisprudência do TJCE deve primeiro fazer reenvio.

Sustenta a Fazenda que a jurisprudência do TJCE não obsta à qualificação dos emolumentos como taxas. Porém, o TJCE disse que os emolumentos que excedem o custo são uma imposição contrária ao direito comunitário.

Em síntese e de acordo com a jurisprudência do TJCE, os emolumentos não podem ultrapassar o custo do serviço prestado pelo Estado, pois tem de haver uma relação entre os emolumentos e as despesas efectivamente feitas pela administração que prestou o serviço, por força do disposto no art. 10º, al. c), da Directiva 69/335 do Concelho de 17 de Julho de 1969, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Concelho de 10 de Junho de 1985.

Assim, improcedem todas as conclusões do recurso.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e, por erro nos pressupostos de direito do acto de liquidação impugnado, confirmam a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira — Ernâni Figueiredo.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Recurso nº 25.266. Recorrente: Hermínio Lopes da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Hermínio Lopes da Silva, nos autos convenientemente identificado, interpôs o presente recurso jurisdicional da sentença do TT de 1.ª Instância de Santarém que lhe julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contraliquidação de IVA dos anos de 1991, 1992 e 1993, no valor de 4.466.480$00, originariamente devida pela Sociedade Ribamática, Limitada, e que contra ele revertera.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnado pela revogação do impugnado julgado, formulou as seguintes conclusões:

1 - No processo nº 1327/92 e apensos que corre termos na Repartição de Finanças de Almeirim, o ora Recorrente foi citado nos termos e para os efeitos do artº 246 do Cód. de Processo Tributário.

2 - No referido processo foi ordenada a reversão da execução contra os gerentes da devedora originária - Ribamática, Lda.

3 - A dívida exequenda respeita a IVA relativo aos anos de 1991, 1992 e 1993.

4 - A execução foi instaurada em 01/09/1992.

5 - A reversão foi ordenada em 25/11/98, e o Recorrente foi citado em 13/01/99.

6 - A douta sentença recorrida considerou que não tinha caducado o direito à liquidação do imposto, bem como não tinha caducado o direito à arrecadação do mesmo.

7 - Na perspectiva do Recorrente o Tribunal a quo, *ao não julgar procedente a impugnação, não fez correcta interpretação e aplicação da lei.*

8 - O ora Recorrente não pode deixar de discordar em absoluto com a tese defendida na sentença recorrida.

9 - Em primeiro porque a referida tese consagra a identidade absoluta entre a pessoa colectiva (no caso, a sociedade devedora) e a pessoa singular (no caso ora recorrente). Na verdade, ao entender que basta a notificação à sociedade, a sentença recorrida parte do pressuposto que a sociedade e a pessoa singular são uma única entidade, e, como tal, a pessoa singular não tem direitos independentes e autónomos.

10 - Em segundo lugar, por defender que não se opera a caducidade desde que a sociedade tenha sido notificada em tempo.

11 - Tal tese contraria frontalmente, quer o disposto nos arts. 12 e 33 do CPT, quer o próprio conceito e finalidade do instituto da caducidade.

12 - A caducidade é «em sentido técnico rigoroso, ... o instituto pelo qual os direitos que, por força da lei ou de convenção, devam ser exercidos dentro de certo prazo, se extinguem pelo seu não exercício durante esse prazo» - vg. L. Carvalho Fernandes, Caducidade, in Polis, Enciclopédia Verbo da Sociedade e do Estado, pág. 666 13 - Mesmo no sector jurídico público como é o direito fiscal, entende-se por caducidade «o instituto por via do qual os direitos se extinguem pelo facto do seu não exercício durante certo prazo estabelecido por razões de ordem pública, cujo decurso é conhecido ociosamente pelos tribunais e apenas admite as suspensões e as interrupções determinadas pela lei» - vg. Nuno Cabral Basto, Caducidade, no Dicionário da Administração Pública, volume II, Lisboa 1990, págs. 58 e 65.

14 - É entendimento unânime, e decorre da própria Lei, que aos devedores subsidiários assiste o direito de impugnar ou reclamar das dívidas que lhes são imputadas. E isto porque ao se ordenar a reversão e ao se citar o revertido, mais não se está do que a notificá-lo, da liquidação do imposto. E como qualquer contribuinte o revertido dispõe dos mesmos direitos.

15 - Ora, dispõe o art. 33 do CPT que: «1. O direito à liquidação de impostos e outras prestações de natureza tributária caduca se não for exercido ou a liquidação não for notificada ao Contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que se verificar o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu».

16 - Os impostos objecto dos presentes autos respeitam aos anos de 1991, 1992 e 1993, tendo o ora recorrente sido notificado em 13/01/99, pelo que decorreram 8, 7 e 6 anos, respectivamente, desde a existência do facto tributário até à notificação dos mesmos ao Contribuinte, aqui Recorrente.

17 - O exercício do direito de liquidação depende, não só da perfeição interna do acto tributário, mas da sua notificação dentro do prazo legal.

18 - Na caso dos presentes autos foi manifestamente excedido o prazo legal para a notificação da liquidação do imposto.

19 - E assim sendo, é manifesto que o direito à liquidação do imposto, no que ao ora Recorrente diz respeito, há muito que caducou - art 33º do C. P. Tributário.

20 - Ao assim não entender a douta sentença recorrida violou, por erro de interpretação o disposto nos arts. 12 e 33 do C. P. Tributário.

21 - Caso assim não se entenda, o que só por mera hipótese académica se admite, sempre se terá que dar por assente que o direito à arrecadação do imposto caducou, - sendo pois, indevida a sua entrada nos cofres do Estado.

22 - Na verdade, mesmo admitindo que o acto de liquidação é válido, o que não se admite, é manifesto que o mesmo só poderá produzir efeitos em relação ao impugnante a partir da sua notificação. Até lá é ineficaz em relação ao mesmo.

23 - Neste sentido se pronunciou o Acórdão do Tribunal de 2.ª Instância das Contribuições e Impostos, de 13 de Fevereiro de 1980, in Ciência e Técnica Fiscal, nº 256/258, págs. 252 e segs.: «Quer a doutrina, quer a jurisprudência, são concordantes no sentido de o prazo da caducidade se dever contar não da liquidação, mas da data da notificação ao contribuinte. Só a notificação da liquidação interrompe o prazo de caducidade.

Até lá, o acto de liquidação é válido e pressupõe os padrões dos actos executivos, só que é ineficaz em relação ao contribuinte pela certeza que deve imperar na aplicação do direito».

24 - Assim, e visto que o imposto em questão se reporta aos anos de 91, 92 e 93 e que a sua liquidação só foi notificada ao ora recorrente em 13/01/99, a mesma tornou-se ineficaz. Em consequência, caducou o direito à arrecadação, sendo, pois, indevida a entrada nos cofres do Estado.

25 - Ao assim não entender, a sentença recorrida violou, por erro de interpretação, o disposto no DL 155/ 92 de 28 de Julho, nomeadamente, o disposto nos arts. 28, 35 e 53 deste diploma.

Também tempestivamente, a Recorrida Fazenda Pública sustentou o decidido mediante invocação do sentido da jurisprudência deste Supremo Tribunal acerca da questão da caducidade do direito à liquidação em casos de reversão.

E o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se, depois, em bem esclarecido do parecer, pela incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal para conhecer do objecto do presente recurso jurisdicional,

Uma vez que, sustenta, nas conclusões apresentadas, designadamente nas conclusões 4ª e 5ª, o Recorrente invoca factos que não só não foram dados como provados, como e consequentemente não foram considerados na sindicada decisão, circunstância que, por si só e independentemente da eventual relevância destes para a decisão a proferir, determina se não possa deixar de concluir que o presente recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

A execução foi instaurada em 21/06/93 «e» a reversão foi ordenada em 25/11/98 «,» *... são factos, que estão dados como assentes e que constam do título executivo e dos próprios autos.»*

Já que das *«... conclusões da douta sentença recorrida, facilmente se constata que o M.mo Juiz* a quo *deu como assentes aqueles dois factos, pois, casa contrário não poderia retirar aquelas conclusões ...»*

E que, assim: *«As questões que se discutem no presente recurso são única e exclusivamente de direito, e prendem-se com a aplicação das normas relativas à caducidade e ao direito de arrecadação do imposto.»*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Em primeiro lugar e prejudicialmente, da questão da competência hierárquica deste STA para conhecimento do objecto do presente recurso.

Na verdade, integrando a competência em razão da hierarquia pressuposto processual relativo ao Tribunal, constitui requisito de interesse e ordem pública que é do conhecimento oficioso, pode ser arguida também pelo Ministério Público até ao trânsito em julgado da decisão da causa, e o seu conhecimento deve, por isso mesmo, preceder o de qualquer outra matéria - cfr. arts. 2º e 3º da LPTA e 5º do ETAF e 45º n.ºs 1 e 2 do CPT.

Questão que, adiante-se, desde já, não pode deixar de proceder.

Com efeito e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público, nas apontadas conclusões das suas alegações o Recorrente invoca factos que não foram estabelecidos pela sindicada decisão em sede dos factos materiais da causa.

Significa isto que a controvérsia proposta nas alegações e conclusões do presente recurso se não circunscreve, como deveria, exclusivamente a questões e matéria de direito e que, por isso mesmo, procede integralmente a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Já que, na verdade e nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, é antes o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, o hierarquicamente competente para dele conhecer.

Esta é a constantemente afirmada, pacífica e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Assim e ante o disposto no art. 705º nº 1 do CPC para o julgamento sumário pelo Relator, até por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades.

Nos termos dos invocados arts. 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e 167 do CPT, com referência ao art. 109 n.º 2 daquele estatuto.

Acordam os Juízes desta Secção em julgar procedente a «questão prévia» suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso.

Indicando como competente, para tanto, a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente fixando a taxa de justiça em 20.000$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 6 de Abril de 2001.

Assunto:

Recurso do Tribunal Tributário de 1ª instância. Questão de facto. Incompetência em razão da hierarquia. Alegação de culpa.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Incluída no objecto do recurso questão de facto, para o conhecimento do mesmo é este tribunal incompetente em razão da hierarquia, sendo então competente o Tribunal Central Administrativo.

2 — A alegação da culpa compreende a referência a factos e a juízos de facto que hão-de basear ou constituir pressupostos modeladores da noção jurídica conclusiva que a alegação também integra.

Recurso n.º 25.317. Recorrente: Maria Alice Malta; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Juiz Cons. Dr. Ernâni Figueiredo.

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

Inconformado com a sentença do TT de 1.ª Instância de Setúbal que julgou improcedente, por não provada, a oposição à execução fiscal contra si revertida para cobrança de dívidas de Contribuição Industrial, referentes ao exercício de 1988, no montante de 654.141$00 e de IRC do ano de 1989, no montante de 164.835$00, no montante global de 818.976$00, em que era originária devedora a sociedade Alin-Montagens Metalomecânicas e Gestão de Pessoal, Lda., veio Maria Alice Ferreira Malta, recorrer concluindo a sustentar que:

"A. Reportando-se a dívida exequenda a contribuição industrial de 1989, e tendo deixado de existir este imposto e sendo o prazo de prescrição de 8 anos nos termos do art. 48º da Lei Geral Tributária, independentemente de suspensões e interrupções (cfr. nº 2 do art. 5º desta mesma Lei), está prescrita esta obrigação pelo que há que ser declarada extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos da alínea d) dos arts. 287º e 668º n. 1, d) do C PC.";

"B. A conduta da executada, ao não efectuar o pagamento da dívida fiscal da sociedade de que era gerente, não foi culposa, nem tão-pouco a Administração Fiscal alegou ou fez prova de tal facto. Assim, a sentença recorrida julgou erradamente ao não aplicar o disposto nos artigos único do Dec.-Lei nº 68/87, de 6 de Fer., 16º do Código de Processo de Contribuições e Impostos e 78º do Código das Sociedades Comerciais".

Não houve contra-alegação.

O Exmo. Magistrado do Mº Pº é de parecer tendo decorrido o prazo prescricional da dívida de C. Industrial (arts. 5º/2 do DL nº 398/98, de 17.12 e 48º/1 da LGT) a execução deve, quanto a esta ser julgada extinta (art. 259º do CPT); já no que se referia ao domínio do DL nº 68/87, de 09.02, cabia à Fª Pª o ónus da prova de que foi por culpa do revertido que o património da executada se tornara insuficiente para satisfazer os créditos fiscais sendo que a Fª Pª não alegou factos que integram a culpa, nem estes resultam provados, é de parecer que o recurso merece provimento.

A sentença recorrida entendeu que a determinação da culpa se aferia pela violação de normas jurídicas que o gerente não tivesse cumprido, porém não se provou, da matéria articulada, que a oponente sempre agiu com diligência e que a insuficiência do património da sociedade executada para solver os créditos exequendos, não provinha de culpa sua, pelo que a oposição improcedeu.

Cumpre decidir.

A Rte. criticou a decisão recorrida nos seus fundamentos de facto quando afirma que a sua conduta, ao não efectuar o pagamento da dívida fiscal da sociedade de que era gerente, não foi culposa, contrariando o aduzido na sentença recorrida, quando ali se afirma que não pode dar-se como provada a matéria articulada de que a oponente sempre agiu com diligência.

Ora, tais factos e juízos de facto afirmados, nada tem a ver com a aplicação de qualquer norma jurídica, sendo de formular perante regras gerais de experiência.

Tais referências são determinações da realidade, do domínio dos factos que se propõem para conhecimento no recurso, porquanto as mesmas não constam do probatório da sentença recorrida.

Mesmo para quem encontre na culpa um momento conclusivo de direito em todas as hipóteses em que ela seja juridicamente relevante, sempre se dirá que a alegação da culpa, ou da sua falta, sem mais, compreende a referência a factos, ou a juízos de facto ou a juízos de valor de factos, que hão-de basear ou constituir pressupostos modeladores da noção jurídica conclusiva.

Para que assim não opere a alegação, necessário se torna haver factos provados em que a alegação em exclusivo se apoie, o que não ocorre no caso presente, em que o Rte. invoca, como se referiu, factos e juízos de facto a conhecer.

No recurso aparece, assim, questionado o juízo a que chegou a sentença recorrida em sede de apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, sem que se tivesse invocado ofensa duma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (art. 722º/2 do CPC), hipóteses estas que configurariam a competência deste tribunal.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento, nos termos dos arts. 32º/1/b) e 41º/1/a) do ETAF e 167º do CPT, sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (Secção de Contencioso Tributário).

Termos em que se decide julgar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para conhecimento do recurso e competente para tal o Tribunal Central Administrativo (2.ª Secção).

Custas pela recorrente com taxa de justiça e procuradoria respectivamente, em 15 000$00 e 40 %.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Assunto:

Litispendência.

Doutrina que dimana da decisão:

Inexiste litispendência entre o processo de oposição e o processo de impugnação já que neste se discute a legalidade da liquidação, pretendendo-se a declaração de nulidade ou a anulação do acto tributário da liquidação e naquele a legalidade da execução com vista à sua extinção com os fundamentos do artº 2286º do CPT.

Recurso n.º 25 324. Recorrente: Luís Filipe Cardoso Passanha Guedes; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Luís Filipe Cardoso Passanha Guedes recorre do despacho proferido no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, 1º Juízo, 1.ª Secção, que entendeu verificar-se a excepção de litispendência não conhecendo do mérito da causa e absolveu a Fazenda Pública da Instância nos termos do art. 493º nº 2 do CPC.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Face ao desenvolvimento do pedido constante da alínea b) da petição de oposição de fls. [art. 2., f) do C.P.T. e 498º, nº1. do C.P.C.] deixou no essencial da haver a igualdade ou identidade de pedidos a que se alude no despacho recorrido para a existência, ao menos aparente, de litispendência.

2. Por outro lado, é inegável que oposição (como contra-acção à execução) e impugnação (como petição destinada a obter-se a anulação do acto tributário) não são causas minimamente idênticas para efeito de litispendência.

3. Quando muito poderá ter de haver lugar à suspensão dos termos da oposição até que seja decidida a impugnação.

4. Não há dúvida que, como fundamento da Oposição podem ser invocadas eventuais inconstitucionalidades (veja-se a referida Jurisprudência do Pleno desse S.T.A.).

5. O acórdão recorrido violou ou não aplicou devidamente o disposto, nomeadamente, nos preceitos dos arts. 2º, f) do C.P.T. e 497º e 498º, nº1. do C.P.C.

6. Impõe-se pois a respectiva revogação com as legais consequências.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que sendo as partes as mesmas no processo de impugnação e de oposição, existe identidade da causa pedir (inconstitucionalidade da Lei 3/87, de 21-10, inexistência do imposto tributado, intempestividade da liquidação do imposto do selo e aplicação restritiva do artº 279º do C.Civil) só não existe identidade de pedidos porque na impugnação pretende-se a anulação do acto tributário e na oposição a extinção da execução fiscal.

Conclui que estando pendente o processo de impugnação judicial caso este venha a proceder a oposição torna-se inútil pelo que se impunha a suspensão da instância na oposição até ao trânsito em julgado da decisão final da impugnação.

2. Conforme resulta de fl. 75, para concluir pela existência de litispendência, afirmou a decisão em apreciação que, como se verifica da petição da acção de impugnação, junta aos autos, o oponente intentou acção em tudo idêntica à dos presentes autos de oposição quer quanto ao pedido quer quanto à causa de pedir, pelo que haveria litispendência.

Afirma-se em tal decisão que a petição da presente oposição foi apresentada em 5 de Março de 1999 e a do processo de impugnação em 1 de Fevereiro de 1999 e, uma vez que na impugnação ainda não houve citação do R. F. Pública, atento o disposto no art. 499º nº 1 do CPC é nesta acção de oposição que deve ser conhecida a excepção dilatória de litispendência.

Afirmando que se verifica a excepção de litispendência concluiu que não conhecia do mérito da causa e absolveu a Fazenda Pública da instância nos termos do art. 493º nº 2 do CPC.

Do exposto resulta que a única questão que integra o objecto do presente recurso prende-se com saber se ocorre ou não a questionada

litispendência tal como sustenta a decisão recorrida com a discordância do recorrente e do EMMP neste STA.

A litispendência, como excepção dilatória, obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa conduzindo à absolvição da instância pois que se pretende evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior.

Conforme escrevem Antunes Varela ... e Sampaio e Nora, *Manual de Processo Civil,* 2.ª edição, p. 302, para sabermos se há ou não repetição da acção deve atender-se não só ao critério formal, assente na tríplice identidade dos elementos que definem a acção, mas também à directriz substancial que tem em vista evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou reproduzir uma decisão anterior.

Nesta perspectiva a existência de litispendência pressupõe a repetição de uma causa ainda em curso ou na expressão de Manuel de Andrade, *Noções Elementares* ..., p. 136, "quando se repropõe uma causa (lide) estando ainda em curso (pendente) o processo anterior".

Nos termos do art. 498º do CPCivil ocorre tal repetição quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir, havendo identidade de pedido quando numa o noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico.

Ainda na expressão de Manuel de Andrade, *Noções Elementares* ..., p. 321, o pedido é a enunciação da forma de tutela jurisdicional pretendida e do conteúdo e objecto do direito a tutelar não se confundindo com o objecto material da acção *(corpus)* pois que sobre ou acerca do mesmo prédio - por ex. - pode haver diversas acções consoante o direito invocado e a providência jurisdicional requerida.

Conforme resulta do art. 123º do CPT a impugnação pode ter por fundamento qualquer ilegalidade do facto tributário podendo, por isso, questionar o contribuinte o acto tributário da liquidação com qualquer dos vícios enunciados nas diversas alíneas deste preceito normativo.

São por isso os vícios do acto tributário a causa de pedir que, no processo de impugnação, podem levar à declaração de nulidade ou anulação da liquidação.

Por sua vez o art. 286º do mesmo CPT estabelece que a oposição à execução pode ter por fundamento os que couberem nas diversas alíneas deste preceito legal conduzindo a procedência da mesma à extinção da execução.

Com a impugnação pretende-se a declaração de nulidade ou a anulação do acto tributário da liquidação e com a oposição à execução a extinção desta donde resulta que é diverso o objecto daquela ou desta.

Isto nos basta para concluirmos pela inexistência de litispendência entre o processo de oposição confrontado com o processo de impugnação já que neste se discute a legalidade da liquidação e naquele a legalidade da execução com vista à sua extinção com os ditos fundamentos do art. 286º do CPT.

Não releva o facto de o oponente ter formulado em oposição pedido em tudo semelhante ao que formulou em processo de impugnação, pois que a eventual impropriedade do pedido no processo de oposição terá outras eventuais consequências mas não levará à existência da questionada litispendência.

O âmbito deste recurso encontra-se limitado à apreciação da questão da existência ou não de litispendência e já concluímos pela sua não verificação.

Torna-se, por isso, desnecessário, no âmbito deste recurso, averiguar se ocorre nos presentes autos situação idêntica à que Manuel de Andrade, *obra citada,* p. 140, nota 1, enquadra na suspensão da causa até decisão duma outra que lhe seja, eventualmente, prejudicial, pelo facto de poderem estar em curso acção não de todo idêntica mas com alguns elementos comuns ou existindo entre elas uma certa conexão.

Do exposto resulta que não ocorrendo tal litispendência merece provimento o presente recurso.

3. Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Confirmação integral do acórdão recorrido.

Doutrina que dimana da decisão:

Quando o STA confirmar inteiramente e sem qualquer declaração de voto acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA, quer quanto à decisão, quer quanto aos respectivos fundamentos, pode o acórdão limitar-se a negar provimento ao recurso, remetendo para os fundamentos da decisão impugnada.

Recurso n.º 25 491. Recorrente: Director-Geral dos Impostos; Recorrida: Laurinda de Jesus Sousa; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto pelo Director-Geral dos Impostos do acórdão do TCA de fls. 68-75 que, julgando procedente o recurso contencioso dos autos, anulou a decisão de indeferimento do pedido de isenção de contribuição autárquica formulado por Laurinda de Jesus Sousa, decide-se, a coberto do disposto nos artigos 713.º, 5, e 726.º do Código de Processo Civil, *ex vi* artigo 102.º da LPTA, confirmar o aresto recorrido, pelos fundamentos dele constantes, assim se negando provimento ao recurso.

Sem custas — artigo 2.º da Tabela.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa — Almeida Lopes.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Assunto:

Contribuição industrial. Artigo 7º do DL 154/91 de 23/4. Prazo de impugnação.

Doutrina que dimana da decisão:

O artigo 7º do DL 154/91 aplica-se tanto aos impostos que se mantiveram como aos abolidos, contando-se por isso o prazo para impugnar nos termos do artigo 89º do CPCI.

Recurso n.º 25 493; Recorrente: Celestino Barata Martins; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

Celestino Barata Martins impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra a liquidação de contribuição industrial do ano de 1988 efectuada pela 1.ª Repartição de Finanças de Coimbra.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente, tendo o impugnante recorrido para este Supremo Tribunal Administrativo de tal decisão.

Não se conformando com a decisão recorreu o impugnante para o Tribunal Central Administrativo que não conheceu do objecto do recurso e julgou extinto o direito à impugnação.

Inconformado com a decisão recorreu então o impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

A) A ora alegante recorreu do douto acórdão de 02-05-2000 que julgou extinto o direito à sua impugnação judicial contra a determinação da matéria colectável e a liquidação da contribuição industrial de 1988 (escreveu por lapso 1998).

B) Tal acórdão teve por base o artº 7º do Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril.

C) Este art. 7º só se aplica aos impostos em vigor à data da publicação do respectivo Decreto-Lei (23/04/1991).

D) Não podem ser adaptados às novas disposições de cobrança os impostos já abolidos.

E) Em 27-10-92 ainda não tinha caducado o direito à impugnação do ora alegante.

F) A dívida exequenda encontra-se prescrita.

Contra-alegando defendeu a Fazenda Pública a improcedência do recurso por se não poder conhecer da prescrição invocada em razão da caducidade do direito à impugnação, não ocorrendo por isso a extinção da instância.

Pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por o tribunal ter feito boa interpretação do artigo 7º do DL 154/91.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

No acórdão recorrido foram dados como provados os seguintes factos:

a) O impugnante encontrava-se colectado, na 1ª Repartição de Finanças de Coimbra, pela actividade de construção civil e obras públicas;

b) Mas quanto ao ano de 1988, a sua tributação foi feita pelo sistema do grupo B, apesar de estar enquadrado no sistema do grupo A;

c) Tendo apresentado a declaração mod. 2 em 29.6.1988, conforme fotocópia da pág. 190/193;

d) A tributação pelo sistema do grupo B foi autorizada por Despacho de S. Excelência o Senhor Secretário dos Assuntos Fiscais, conforme fotocópia de fl. 107;

e) Foi-lhe fixado o lucro tributável de 70.270.710$00, por despacho de 21.4.1992 do Senhor Director Distrital de Finanças de Coimbra, por fotocópia a fls. 89/93;

f) Foi notificado para pagar a contribuição industrial de 26.611.708$00 e os juros compensatórios de 8.014.134$00, no total de Esc. 34.625.842$00;

g) Que não foi pago "eventualmente" pelo que se procedeu ao "débito" ao Tesoureiro da Fazenda Pública, junto da Repartição, em 26.6.1992, pelo conhecimento n º 284;

h) Para "cobrança virtual" à boca do cofre, a partir do dia 1.7.1992;

i) O prazo para o pagamento voluntário terminou na data do "relaxe", em 29.9.1992;

j) O contrato de fl. 33, datado de 26.8.87, em que o preço "prometido" é de 3.900.000$00, difere na totalidade do pagamento para o acto de assinatura do contrato;

l) O contrato de fl. 36, datado de 26.11.86 em que o preço prometido é de 3.500.000$00, difere na totalidade do pagamento para o acto da assinatura do contrato;

m) Do mesmo modo, o contrato de fls. 37 e 42, em que o preço prometido é de 4.000.000$00, lavrados, respectivamente, em 13.11.86 e 4.2.86;

n) O mesmo em relação aos contratos de fls. 41 e 52, em que o preço prometido é de 3.500 contos, lavrados, respectivamente, em 20.8.87 e 13.11.87;

o) Ao invés, o contrato de fl. 34, datado de 27.3.87, em que o preço prometido é de 5.000 contos, o pagamento é parcelar, tendo sido entregue, na data do contrato, a quantia de 2.000 contos;

p) O contrato de fl. 38, datado de 26.11.86, em que o preço prometido é de 5.520 contos, o pagamento ocorreu por fases, entre a assinatura do contrato (300 contos) e 30.5.87, ficando apenas a quantia de 3.000 contos para o acto de assinatura da respectiva escritura;

q) O contrato de fl. 40, datado de 29.11.85, em que o preço prometido é de 4.500 contos, prevê o pagamento de 1.500 contos no acto da sua assinatura e o resto no acto da escritura;

r) O contrato de fl. 45, datado de 5.11.85, prevê o pagamento por fases, ficando para o acto da assinatura da escritura a importância de 1.400 contos;

s) Igualmente os contratos de fls. 46, 47 e 53, datados respectivamente de 21.12.87, 13.6.88 e 26.1.87, cujos preços prometidos são de 4.000 contos, 4.000 contos e 6.000 contos;

t) De acordo com o quadro de fl. 77, são as vendas efectuadas com hipoteca aquelas em que o preço de venda é superior;

u) Existem contratos celebrados em 1985 e 1986 com preço superior ao acordado em 1987;

v) Assinalando-se disparidades em relação aos últimos meses de 1987, como revela o quadro de fl. 78;

x) O segundo quadro de fl. 78, revela haver disparidade entre a venda de um andar tipo T4 em 13.11.86 e com a área de 150 m^2 e de um andar tipo T3, em 29.12.86 e com a área de 120m^2;

z) Tendo o primeiro sido vendido por 4.000 contos e o segundo por 5.000 contos;

a1) As correcções efectuadas, relativamente à escrita exibida, a fls. 125 a 128 dos autos, decorrem dos cálculos ali efectuados, maxime de acordo com o quadro de fls. 18 (126 dos autos) e os apuramentos efectuados a fl. 19 (127 dos autos);

b1) Relativamente à Escola Secundária de Tondela consideraram-se, tão-só, os custos que lhe foram imputados, bem como os proveitos contabilizados e respeitantes ao auto de medição respectivo, expurgados das verbas consideradas em relação às obras de BV de Arronches de ETC;

c1) Em relação às obras dos prédios do Vale das Flores e das Nogueiras, o procedimento da fiscalização teve por base o procedimento do contribuinte de valorar as mesmas subtraindo ao resto da obra, onde foram imputados os custos directos e indirectos, o valor das vendas das fracções que se verificaram no exercício;

d1) Quando o valor que deveria ter sido abatido era o respeitante ao custo das fracções vendidas;

e1) Em relação à obra das Nogueiras, não havia elementos na contabilidade para cálculo do custo total, dada a data em que o prédio foi concluído;

f1) Andares idênticos, vendidos no espaço de um mês, apresentam valores da venda entre os 4.000 e os 6.200 contos.

g1) A petição inicial da presente impugnação judicial deu entrada na Repartição de Finanças (RF) do concelho de Coimbra em 27.10.1992 - carimbo aposto na mesma a fl. 2.

Assentes que estão estes factos apreciemos o recurso.

São duas as questões que nele vêm suscitadas: a caducidade do direito de impugnar pelo decurso do prazo, e a prescrição da dívida exequenda.

Quanto a esta última, atenta a informação de fl. 304 de que foi arquivada a execução, não há que apreciá-la. Subsiste pois a questão da extinção do direito à impugnação que o acórdão recorrido declarou.

A questão que vem suscitada nas alegações do recorrente e respectivas conclusões foi em tempos muito debatida neste Supremo Tribunal Administrativo e em relação a vários impostos e nem sempre decidida de forma idêntica. Trata-se da interpretação a dar ao artigo 7º do DL 154/91 de 23 de Abril, que aprovou o Código de Processo Tributário. Prescrevia-se nesse artigo:

"Enquanto os respectivos códigos ou leis tributárias não forem adaptados às disposições de cobrança do novo Código, os impostos de cobrança virtual continuarão a ser cobrados pelo actual regime, o qual também se aplicará à contagem dos respectivos prazos de reclamação ou impugnação judicial."

Tal norma surgia como a necessidade de adaptação das cobranças já que o CPCI previa que a cobrança podia ser virtual ou eventual, enquanto o Código de Processo Tributário só tinha duas modalidades de cobrança: voluntária e coerciva.

Uma das dúvidas que aquele artigo veio suscitar respeitava à aplicabilidade ou não do mesmo aos impostos abolidos. Para uma corrente tal artigo apenas abarcava os impostos não abolidos, defendendo outros que se aplicava a todos os impostos. Entendemos ser esta a solução

mais correcta. No âmbito do CPCI, prescrevia o artigo 89º que o prazo de impugnação era de 90 dias contados do dia imediato ao da abertura do cofre ou, quando a cobrança fosse feita eventualmente, do dia imediato à mesma. Houve, como dissemos, quem entendesse, face ao artigo 7º, que não haveria que contar os prazos nos termos aí definidos para os impostos de cobrança virtual abolidos por não haver lei que o previsse. Em sentido contrário se pronunciaram outros por não verem razão para distinguir onde a lei o não fazia.

Como referimos afigura-se-nos ser esta a posição mais conforme não só ao texto legal mas igualmente à intenção que presidiu à sua elaboração. Nele não se distinguia, nem haveria razão para distinguir, que impostos que tinham idêntica forma de cobrança e prazos de impugnação tivessem diferente tratamento consoante se mantivessem ou tivessem sido abolidos. Tal entendimento era ainda reforçado por as leis que os aboliram prescreverem a aplicação da anterior legislação aos rendimentos obtidos anteriormente (artigos 3º dos DL 442-A/88 e 442-B/88), o que significava a manutenção em vigor das regras de cobrança susceptíveis de adaptação. Tal regra teria de ser interpretada como um mero enunciado quanto à extinção futura do regime de cobrança virtual pela implementação do regime de pagamento voluntário e respectivos prazos, constantes do Código de Processo Tributário (o que só veio a acontecer com o documento único de cobrança aprovado em 1993).

Citando o acórdão nº 20286 de 6.11.96, diremos que o artigo 7º consubstancia uma simples enunciação, sem intento de estabelecer uma restrição à previsão legal "que decorre da letra do referido segmento e da razão legal correspondente à finalidade de fazer sobreviver a cobrança virtual contemplada nos códigos e leis tributárias às normas do novo diploma processual enquanto se não introduzisse um instrumento de tesouraria que a substituísse. Logo que tal acontecesse (como veio a acontecer postumamente) então as normas sobre prazos de reclamação e impugnação do Código de Processo Tributário teriam plena aplicação tanto em relação aos impostos vigentes como aos casos ainda pendentes relativos a impostos abolidos pela Reforma Fiscal de 88".

Tal entendimento da aplicabilidade do disposto no artigo 7º a todos os impostos, foi considerado, para além do acórdão mencionado, em muitos outros deste Supremo Tribunal Administrativo de que exemplificativamente se citam os de 2.10.96 (recurso 19135) e de 24.3.99 (recurso 22466), tendo o Pleno da Secção vindo a considerar que:

"O artigo 7º do Dec-Lei 154/91, de 23.4, que aprovou o Código de Processo Tributário - art. 1 º - aplica-se tanto aos impostos de cobrança originariamente virtual como aos que, embora de cobrança eventual, ela se tenha convertido em virtual, pelo que o prazo da impugnação judicial respectiva se conta nos termos do art. 89º do CPCI".

Tendo o acórdão recorrido fixado no probatório que a data da cobrança virtual à boca do cofre teve lugar em 1.7.92 e que a impugnação foi deduzida em 27.10.92, não podia deixar de concluir que estava excedido o prazo de 90 dias que tal artigo prescrevia, decidindo em conformidade julgar extinto o direito de impugnar.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, fixando em 50 % a procuradoria.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão — Mendes Pimentel.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Assunto:

Pedido de esclarecimento de Acórdão. Invocação de inconstitucionalidades no pedido de esclarecimento.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Afirmando o acórdão do STA que o recorrente não arguiu a nulidade da decisão recorrida por omissão de pronúncia, apenas lhe apontando erro de julgamento quanto aos factos, não há, nesta proposição, qualquer obscuridade a esclarecer, ainda que possa haver erro de julgamento, se tal não corresponder à realidade.

2 — Proferido o acórdão pelo STA, fica esgotado o seu poder jurisdicional, não podendo senão rectificar erros materiais, esclarecer dúvidas e reformá-lo quanto a custas e multa, sendo, por isso, inócua a arguição, no pedido de esclarecimento daquele acórdão, da inconstitucionalidade de várias normas que nele teriam sido aplicadas.

Recurso n.º 25 498. Recorrente: Diamantino Joaquim Raimundo; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

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

1.1. **DIAMANTINO JOAQUIM RAIMUNDO,** residente em Braços de Lá, Castro Daire, vem requerer esclarecimento do acórdão de 21 de Janeiro de 2001 que negou provimento ao recurso interposto do Tribunal Central Administrativo (TCA) que, por sua vez, confirmara a sentença do M.mo Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu julgando improcedente a oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de divida de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao ano de 1989.

Do mesmo passo, suscita a inconstitucionalidade de várias normas que pelo acórdão a esclarecer teriam sido aplicadas.

1.2. A Fazenda Pública não se pronuncia.

1.3. A Exma. Procuradora-Geral-Adjunta é de parecer que nada há a esclarecer.

1.4. O processo vem à conferência com novos vistos dos Ex.mos Adjuntos.

2.1. O pedido de esclarecimento vem assente no facto de o requerente ter pedido ao Supremo Tribunal Administrativo (STA) a apreciação de omissão cometida elo TCA, ao não dar por provados factos que o recorrente entendia, nas suas legações para aquele Tribunal, estarem comprovados. Porém, o STA afirmou que o recorrente não suscitara a questão perante o TCA, quando o certo é que acusou o acórdão deste último Tribunal de omissão de pronúncia, acrescendo que o mesmo Tribunal podia ter alterado a matéria de facto, mesmo sem ter sido reclamada, nos termos do artigo 712.º n.º 1 alínea b) do Código de Processo Civil (CPC).

É patente que o requerente trata de modo a confundi-las duas coisas distintas, a saber, aquilo que alegou perante o TCA, ao contestar a decisão da 1.ª instância, e o que invocou perante este STA, agora para obter a revogação do acórdão que confirmara a sentença.

De todo o modo, não se vê aonde resida a ambiguidade apontada pelo requerente, sendo que a ambiguidade consiste numa multiplicidade de sentidos, verificando-se, pois, quando se profere uma afirmação que comporta vários, sem que ao destinatário seja possível descortinar, com segurança, qual é o válido.

Ora, este STA, apreciando o acórdão do TCA - e outra coisa não estava em causa, dado vir da sua decisão o recurso ajuizado - sobre o ponto que aqui nos interessa, fez estas expressas afirmações:

"(. . .) o recorrente não questionou, nas conclusões que apresentou perante o Tribunal ora recorrido, a matéria de facto que estabelecida fora em primeira instância, pedindo a sua ampliação, restrição ou alteração; (. . .) deste modo, o Tribunal recorrido, ao estabelecer os actos relevantes, fê-lo de modo coincidente com o que fizera a 1.ª instância.

Não estamos, pois, perante uma nulidade por omissão de pronúncia, por parte do TCA, que não é acusado de ter deixado de se pronunciar sobre questão. que lhe tivesse sido posta. Nem há nulidade por falta de especificação dos fundamentos de facto da decisão, que os contem. **O que o recorrente aponta ao acórdão recorrido é, antes, o erro de julgamento quanto aos factos,** por se não ter atendido a documentos juntos ao processo, e se terem mal interpretado os depoimentos das testemunhas ouvidas.

Porém, este Supremo Tribunal Administrativo, na circunstância, não tem poderes de cognição sobre a matéria de facto, como resulta do disposto no artigo 21.º n.º 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), pelo que não pode censurar o modo como as instâncias julgaram os factos; só poderia intervir nesse campo se estivesse perante a previsão do n.º 2 do artigo 722.º do Código de Processo Civil (CPC), o que, no caso, não ocorre" (os destaques não constam do original).

Quer isto dizer que o STA, ao apreciar o recurso interposto pelo ora requerente, entendeu que ele não invocara, perante o TCA, erro de julgamento quanto aos factos; nem arguía a nulidade do acórdão então recorrido, apenas o acusando de erro de julgamento sobre a factualidade, erro que não apreciou por se situar fora do âmbito dos seus poderes cognitivos.

Esta pronúncia do STA pode enfermar de erro de apreciação, ou seja, podem as coisas não ser como no acórdão sob esclarecimento

se disse que eram. Mas não enferma de ambiguidade, isto é, nenhuma afirmação se fez que possa comportar mais do que um sentido.

Nada há, pois, a esclarecer.

2.2 Diz, ainda, o requerente:

"Pela jurisprudência das cautelas, e por só agora se justificar, se suscita a inconstitucionalidade, no douto acórdão de que se pede esclarecimento, na aplicação das normas legais a seguir referenciadas:

Do Código de Processo Civil, os artigos: 267.º, 1; 659.º, 3; 712.º, 1, b), e 722.º, 2;

Do Código de Processo Tributário os seguintes artigos: 33.º, 1, e 34.º;

Do Código do IVA, o seguinte artigo: 88.º; e

Do Código Civil, os seguintes artigos: 12.º, 1 e 2; 323.º, 1; 333.º, e 334.º

por violação dos artigos 2.º, 13.º, 20.º, 204.º e 205.º da Constituição da República Portuguesa, momento este o próprio, por anteriormente não se antever ser necessário, a fim de, se for caso disso, se interpor recurso para o Tribunal Constitucional".

Ora, ao proferir o acórdão de 31 de Janeiro de 2001, este Tribunal esgotou o seu poder jurisdicional, não podendo, neste momento, mais do que lhe autoriza o n.º 2 do artigo 666.º do CPC, conjugado com os artigos 732.º e 716.º, ou seja, rectificar erros materiais, esclarecer dúvidas e reformar a decisão quanto a custas e multa.

Não é, portanto, ocasião em que possa recusar-se a aplicação de qualquer norma, por inconstitucional, e o STA não dispõe, neste, como noutro qualquer momento, de poderes para apreciar a inconstitucionalidade, em abstracto, de normas legais.

Em súmula, é inconsequente a invocação, pelo recorrente, das inconstitucionalidades agora acusadas.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em indeferir o pedido de esclarecimento.

Custas a cargo do requerente, com 15 000$ de taxa de justiça.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Assunto:

IRC. Reintegrações e amortizações. DL n.º 219/82, de 2 de Junho. Inconstitucionalidade orgânica.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O DL n.º 219/82 regula o regime das reintegrações e amortizações enquanto componentes dos custos atendíveis para efeito de determinação do lucro tributável em IRC, lucro que é a base de incidência do respectivo imposto.

II — Assim e porque emitido pelo Governo ao arrepio da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República estabelecida pelos arts.º 106º n.º 2 e 167º n.º 1 da CR, é organicamente inconstitucional e não pode, por isso mesmo, lograr aplicação pelos tribunais.

Recurso nº 25 561. Recorrente: SOLVAY PORTUGAL - Produtos Químicos, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, 3º Juízo, 2ª Secção, que lhe julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira, na sequência do indeferimento de reclamação ordinária cfr. - fls. 2 a 7 e 47 a 50 dos presentes autos -, contraliquidação de IRC referente ao exercício do ano de 1989, dela interpôs o presente recurso jurisdicional a impugnante Solvay Portugal - Produtos Químicos, S A, com sede na Póvoa de Santa Iria.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, perseguindo a revogação do impugnado julgado, formulou, a final, as seguintes conclusões:

1) O Decreto-Lei nº 219/82, de 2/6, veio autorizar a reavaliação dos bens integrantes dos activos imobilizados corpóreos das empresas, incluindo mesmo os que já estivessem completamente reintegrados desde que ainda aptos a utilmente desempenhar a sua função técnico-económica e estivessem efectivamente a ser utilizados no processo produtivo (arts. 1º e 2º).

2) Quanto a esses bens já completamente reintegrados é óbvio que a reavaliação implica a determinação de um período adicional de utilização futura (nº 2 do art. 4º).

3) Esse período adicional de futura, esse novo período de vida útil, não pode porém exceder, em si mesmo, o período máximo fixado na alínea a) do nº 1 do § 4º da Portaria nº 737/81 de 29/8.

4) Do aumento das reintegrações anuais resultantes desse novo período de vida útil, só não constitui custo para efeitos fiscais o produto de 0,4 pela importância desse aumento (nºs 2 e 3 do art. 6º do Decreto-Lei nº 219/82).

5) A douta sentença recorrida entendeu porém que o referido aumento não constitui custo para efeitos fiscais na sua totalidade quando o período de vida útil já decorrido tiver atingido o máximo fixado na alínes a) do nº 1 do § 4º da Portaria nº 737/81.

6) O entendimento da douta sentença recorrida é não só contrário à letra da lei como igualmente ao desiderato de desagravamento fiscal visado inquestionavelmente pelo legislador (nº 2 do art. 4º, nºs 2 e 3 do art. 6º e preâmbulo do dito Decreto-Lei nº 219/82).

Acresce que:

7) As empresas que fazem a reintegração dos bens do seu activo à taxa igual a metade, isto é, a 50% da taxa aplicável segundo a Portaria nº 737/81, ou seja, recorrendo ao período máximo de vida útil fixado na Portaria, são as empresas em dificuldades económicas, frequentemente com resultados negativos, que pretendem esbater essas dificuldades para evitarem problemas com os credores, nomeadamente a banca.

8) Inversamente, são as empresas em boa situação económica, sem dificuldades, que normalmente fazem as suas reintegrações à taxa total, isto é, a 100%, utilizando assim o período mínimo de vida útil fixado na Portaria.

9) O entendimento da douta sentença recorrida conduziria, assim, a que as empresas em dificuldades económicas veriam o aumento das reintegrações resultantes da sua reavaliação ser totalmente tributado por já terem esgotado aquele período máximo de vida útil, enquanto que as empresas sem dificuldades económicas veriam o aumento das mesmas reintegrações ser tributado apenas na parte correspondente ao produto de 0,4 por esse aumento, isto é, apenas em 40%.

10) Ora o Decreto-Lei nº 219/82 visa justamente aliviar as dificuldades económicas das empresas e permitir-lhes a retenção dos Fundos de que necessitem para a reposição futura dos seus activos (preâmbulo do dito Decrete-Lei).

11) O entendimento da douta sentença conduz pois a resultados contrários aos visados pela mens legislatoris *e pela própria letra da lei ofendendo até o princípio constitucional da igualdade.*

12) A matéria colectável correcta da Recorrente relativa ao ano de 1987 é pois de Esc. 1.839.965.368$00, a que corresponde o IRC e derrama de Esc. 738.746.092$00, pelo que a Recorrente foi obrigada a pagar em excesso Esc. 11.592.240$00 como se demonstra nos arts. 20 e 21 da p.i.

A Recorrida Fazendo Pública contra-alegou também tempestivamente e, louvando-se no decidido em acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em 08 de Julho de 1999, proferido no processo n.º 14.062, pugna pela improcedência do presente recurso jurisdicional, já que considera também prejudicado o conhecimento das questões suscitadas face à ali reconhecida inconstitucionalidade das invocadas normas.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu sucinto mas douto parecer opinando igualmente e pela mesma razão de direito pela improcedência do presente recurso.

Por não controvertida e nos termos do disposto nos arts. 713º n.º 6 e 726º do CPC, dá-se aqui por reproduzida a matéria de facto fixada na sindicada sentença.

Tomados os vistos legais, cumpre decidir.

A questão jurídica suscitada com o presente recurso jurisdicional é ainda a da interpretação dos invocados artigos 2º n.º 3, 3º n.º 1 e 2, 4º n.ºs 2 e 6º n.º 1 e 2 do DL n.º 219/82, de 2 de Junho, isto é, se as amortizações efectuadas pela Impugnante no referido exercício de 1989, no valor de 48.120.549$00, podem ser consideradas como custos daquele exercício, apesar de os bens respectivos estarem já totalmente amortizados e de já ter decorrido o prazo máximo da sua vida útil previsto pela Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto.

Ora, em recurso jurisdicional oportunamente interposto também pela ora Recorrente, relativo embora a contribuição industrial do ano de 1987, e perante a mesma controvérsia jurídica (são exactamente as mesmas as conclusões formuladas em ambos os recursos, ressalvadas, naturalmente, quer as diferenças dos valores dos bens amortizados, quer o ano e exercício a que respeitavam).

Este Supremo Tribunal, mediante expressa invocação e acolhimento da jurisprudência que uniformemente se firmou no Tribunal Constitucional (cfr., entre outros e por mais recente, o acórdão n.º 76/88, de 07.04.1988, publicado no *BMJ* 376º, pag. 179) e que aponta no sentido da inconstitucionalidade orgânica, por violação da regra e princípio consagrado pelo art. 106º n.º 2 da CRP dos diplomas legais que, ao arrepio da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, porventura criam impostos, determinem a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes,

Veio a concluir, perante a inequívoca constatação de que o invocado diploma legal, o citado DL n.º 219/82, de Junho, porque emitido pelo Governo ao abrigo e no exercício da sua competência legislativa própria, então prevista no art. 201º n.º 1 al. a) da CRP, ao regular o regime das reintegrações e amortizações para efeito de determinação do lucro tributável, lucro que é a base de incidência da Contribuição Industrial e, mutantis, do aqui questionado IRC, sem que, para tanto, dispusesse da necessária autorização legislativa que o habilitasse a legislar sobre tais matérias que, em última instância, prevendo a forma de cálculo do imposto devido, integram normas de incidência objectiva, como tal sujeitas à apontada regra e limitação do referido art. 106º n.º 2 da CR,

Veio a concluir, dizíamos pela sua inconstitucionalidade orgânica, por violação dos referidos arts. 106º n.º 2 e 167º n.º 1 al. o) da CRP e, consequentemente, pela recusa da sua aplicação ao caso que apreciava.

E acolhendo nós aqui o entendimento ali sufragado, quer pelo incontroverso acerto da tese jurídica que sustenta, quer pela manifesta identidade das situações sub judicibus, já perante o disposto no art. 8º n.º 3 do Código Civil, de igual forma concluímos serem organicamente inconstitucionais as invocadas normas do convocado DL n.º 219/82, inconstitucionalidade que, ao contrário do perseguido pela Recorrente, demanda a sua não aplicada à ajuizada situação e, naturalmente, prejudica o proposto conhecimento das questões relativas à sua interpretação.

Termos em que acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário em negar provimento ao presente recurso jurisdicional e, com esta fundamentação, manter a decidida improcedência da impugnação judicial.

Custas pela recorrente, fixando a procuradora em 40%.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa.* — Fui presente *António Mota Salgado.*

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Assunto:

Recurso per saltum; *matéria de facto; incompetência do S.T.A.; competência do T.C.A.*

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 25 575. RECORRENTE: ALFREDO LICÍNIO MARTINS DE SOUSA PINTO; RECORRIDAS: CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, S. A. E A FAZENDA PÚBLICA; RELATOR: EX.MO JUIZ CONSELHEIRO DR. FONSECA LIMÃO.

ALFREDO LICÍNIO MARTINS DE SOUSA PINTO, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do T. T. de 1ª Instância

do Porto, que lhe julgou improcedente a oposição que havia deduzido, daquele interpôs recurso para este S.T.A, terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

"...o documento de fl. 318 não pode ser havido como acto de citação, nem o poente o tomou como tal "(conclusão 8.ª)

O relator, por despacho de fl. 357, entendeu que naquela conclusão se vertia matéria de facto, propendendo a considerar este S.T.A incompetente para apreciar o recurso por não ter por exclusivo fundamento matéria de direito.

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

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., convergeu com o entendimento do relator atrás expresso.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão da competência deste S.T.A., pois que logra prioridade.

Efectivamente, a questão de saber se o opoente tomou ou não por citação um documento, não só não foi estabelecida na decisão recorrida como releva do domínio factual, pois que não se prende com a interpretação e aplicação da lei.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito o que, face ao disposto nos arts. 21º nº 4, 32º nº 1 al. b) do E.T.A.F. e 167º do C.P. Tributário, determina a incompetência deste S.T.A para dele conhecer, sendo competente, para o efeito, o T.C.A., nos termos dos art. 39º e 41º nº 1 do E.T.A.F.

Termos em que se acorda em julgar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A 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 15.000$00 quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa — Benjamim Rodrigues.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Assunto:

Recurso per saltum; *matéria de facto; incompetência deste S.T.A.; competência do T.C.A.*

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso nº 25.576. Recorrente: Élio Fernando Gomes Brandão; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Élio Fernando Gomes Brandão, não se conformando com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1.ª Instancia de Lisboa, que lhe julgou improcedente a impugnação que havia deduzido, daquela interpôs recurso para este S.T.A, terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além de mais, afirma:

«Da factologia considerada como provada, não consta nenhum elemento susceptível de poder ser interpretado como comprovativo de que a executada exerceu actividade durante os 3º e 4º trimestre de 1989» (conclusão B).

A propósito desta conclusão e também de outras, o Exmº Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A, foi de parecer que nela se verte matéria de facto, não estabelecida na decisão recorrida e, por isso, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que determina a incompetência deste S.T.A para o apreciar.

As partes, apesar de notificadas para se pronunciarem sobre esta questão, nada disseram.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo Mº Pº, pois que logra prioridade.

A dado passo, da sentença recorrida consta o seguinte:

«Deste modo, não ficou provado, cabendo ao impugnante fazer a respectiva prova, de que a sociedade não exerceu a actividade sujeita a imposto nos 3º e 4º trimestres de 1989 . . .

Confrontada esta parte da sentença recorrida com as conclusão atrás referidas, desde logo resulta que, enquanto o Mº Juiz *a quo* considerou não se ter provado que o impugnante não tivesse exercido actividade sujeita a imposto nos 3º e 4º trimestre de 1989, este afirma que não pode ter-se por provado o exercício da actividade durante tal período.

Por outro lado, afirma o ora recorrente que a liquidação oficiosa que deu origem aos autos foi efectuada com base em métodos indiciários (v. conclusões A e E).

Todavia, a sentença recorrida é inteiramente omissa quanto a esta matéria.

Tais questões relevam da matéria de facto 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, face ao disposto nos arts. 21º nº 4, 32º, nº1 al. b) do E.T.A F., determina a incompetência deste S.T.A para dele conhecer, sendo competente, para o efeito, o T.C.A., nos termos dos arts. 39º e 41º nº 1 do E.T.A F.

Termos em que se acorda em julgar incompetente, em razão de hierarquia, este S.T.A para conhecer do recurso e competente para tanto, o T.C.A., pela Secção de Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000$00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa — Benjamim da Silva Rodrigues.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Assunto:

Matéria de facto em recurso interposto do TCA.

Doutrina que dimana da decisão:

Incluindo as conclusões das alegações do recurso interposto para este Tribunal, de acórdão proferido no TCA que apreciou sentença proferida em 1ª instância, matéria de facto não pode este Tribunal apreciar tal matéria factual excepto se se verificar ofensa de disposição legal expressa que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

Recurso n.º 25 581, em que são Recorrentes António José Bidarra Batista e Outros e recorrida Fazenda Pública e que foi relator o Exmo. Juiz Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. António José Bidarra Batista a outros recorrem do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negou provimento ao recurso e manteve a sentença que havia julgado os embargos improcedentes.

Alegaram formulando o seguinte quadro conclusivo:

1ª Os Recorrentes tinham de alegar e provar a posse real e efectiva dos imóveis a que a penhora dos presentes autos se reporta. Ora,

2ª Precisamente por tais firmas serem meras inquilinas dos prédios penhorados e por os ora Recorrentes receberam daquelas firmas as respectivas rendas, logo com o articulado de embargos se juntaram, a título exemplificativo, documentos relativos à retenção na fonte, feita por ambas as firmas, das rendas pagas aos senhorios, ora Recorrentes. Assim,

3ª A não presumir-se que são falsas as declarações de tais inquilinas (feitas vários anos antes dos embargos deduzidos) parece manifesto que essa própria prova escrita (parcialmente autenticada pelo próprio carimbo da Repartição de Finanças) confirma só por si a posse dos Recorrentes. Acresce que:

4ª Não há nos autos qualquer prova capaz de elidir tal prova da posse e inverter o ónus da prova perante tão cabal evidência à luz da experiência de vida é, salvo o devido respeito, não só subverter inteiramente princípios basilares como ainda alicerçar uma decisão à conta de uma presunção inadmissível. Por outro lado,

5ª Só por errada interpretação da prova documental plena o douto Acórdão recorrido decidiu que o arrendamento a J. M. Craveiro, Lda. teria de constar de escritura pública, pois o nº 3 do art. 1029.º do C. Civil estabelecia expressamente que só o locatário podia invocar a nulidade decorrente de tal escritura. Assim:

6ª Porque os Recorrentes provaram a posse - o "*corpus* e o *animus*" sobre os bens penhorados e porque o douto Acórdão recorrido violou, designadamente, os arts. 1251º, 1252º e 1257º e 1029º, nº 3 do C. Civil e ainda os arts. 319º e 320º do C.P.T., deve ser revogado, julgando-se procedentes os embargos de terceiro deduzidos pelos Recorrentes.

A ERFP entende que o recurso não merece provimento face à matéria de facto dada como provada e que não pode ser posta em causa no presente recurso.

No mesmo sentido se pronuncia o EMMP pois que o recurso é fundado exclusivamente em matéria de facto estando este STA, como tribunal de revista, impedido de a reapreciar.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

a) Na 2.ª Repartição de Finanças da Covilhã, foi instaurada execução fiscal contra António Matias Batista Irmãos, Lda., para cobrança coerciva de contribuição autárquica de 1991 e imposto sobre o valor acrescentado dos anos de 1990, 1991 e 1992;

b) Citada a executada não procedeu ao pagamento da dívida exequenda, nem ofereceu qualquer garantia do seu cumprimento, tendo o processo de execução fiscal avançado para a fase de penhora de bens;

c) De acordo com os três autos de penhora fotocopiados no processo foram penhorados, em 6 de Janeiro de 1994, o prédio rústico, sito no Cabeço, freguesia de Tortosendo, com área de 10 000 m^2 inscrito na respectiva matriz predial sob os arts. 3782 e 3809, e os prédios urbanos, sitos também no Cabeço, freguesia de Tortosendo, descritos na matriz predial sob os arts. 562 e 779, melhor identificados no anúncio de fl. 81;

d) Os prédios penhorados e inscritos na matriz predial da freguesia de Tortosendo sob os nºs 3782 e 3809, 779 e 562 encontravam-se inscritos em nome da executada, sendo o que o art. 562 também se encontrava inscrito na Conservatória do Registo Predial de Covilhã a favor da mesma executada, desde 1941, por o haver comprado, e onde tinha a descrição 28 751 — inf. de fls. 43 e 176 e docs. de fls. 177 e segs;

d1) Os restantes prédios penhorados apenas foram inscritos e descritos na mesma Conservatória, em 11.1.94, oficiosamente e por efeito das penhoras efectuadas na mesma execução — mesmas inf. e docs.;

e) Por escrito cuja cópia certificada consta a fls. 205 e 206, o primeiro ora embargante e outros, declararam dar de arrendamento a J.M. Craveiro, Lda., o prédio urbano inscrito na matriz sob o art. 779 mediante a remuneração mensal de 50.000$00, com início em 1.1.1984.

f) No balanço desta sociedade (António Batista & Irmão, Lda.) continuam a constar como imobilizações corpóreas.

3. O acórdão recorrido do Tribunal Central Administrativo negou provimento ao recurso e confirmou a sentença recorrida que havia julgado os embargos improcedentes.

Contra o assim decidido insurgem-se os embargantes e recorrentes pedindo que seja revogado o acórdão em apreciação e julgados improcedentes os ditos embargos.

Sustentam a ERFP bem como o EMMP que o recurso não merece provimento pois que o mesmo é fundado exclusivamente em matéria de facto estando este STA, como tribunal de revista, impedido de a reapreciar.

Concorda-se que o presente recurso apenas questiona a matéria de facto fixada pelo tribunal recorrido.

Nas diversas conclusões nada mais se questiona além da matéria factual fixada no tribunal recorrido e relativa à posse efectiva dos imóveis penhorados.

Com efeito nas conclusões 1ª e 2ª depois de afirmarem os recorrentes que tinham de alegar e provar a posse real e efectiva dos

imóveis a que a penhora dos autos se reporta acrescentam que tais factos resultariam de tais firmas serem meras inquilinas dos prédios penhorados e por os recorrentes receberam daquelas firmas as respectivas rendas o que resultaria do facto de logo com o articulado de embargos juntarem, a título exemplificativo, documentos relativos à retenção na fonte, feita por ambas as firmas, das rendas pagas aos senhorios, ora recorrentes.

Na conclusão 3ª defendem os recorrentes presumir-se tal posse com fundamento nas declarações das inquilinas, feitas vários anos antes dos embargos deduzidos e autenticadas pelo próprio carimbo da Repartição de Finanças.

Na conclusão 4ª sustentam os recorrentes que não há nos autos qualquer prova capaz de iludir tal prova da posse e inverter o ónus da prova perante tão cabal evidência à luz da experiência de vida o que é não só subverter inteiramente princípios basilares como ainda alicerçar uma decisão à conta de uma presunção inadmissível.

Na conclusão 5ª afirmam, ainda, que só por errada interpretação da prova documental plena o acórdão recorrido decidiu que o arrendamento a J. M. Craveiro, Lda., teria de constar de escritura pública, pois o nº 3 do art. 1029.º do C. Civil estabelecia expressamente que só o locatário podia invocara nulidade decorrente de tal escritura.

Concluem na conclusão 6ª que provaram a posse - o *"corpus* e o *animus"* sobre os bens penhorados.

Questionam, por isso, os recorrentes matéria de facto fixada pelas instâncias que não pode ser reapreciada por este Tribunal ao afirmar a existência de posse efectiva dos imóveis penhorados.

A matéria factual fixada pelo Tribunal Central Administrativo encontra-se definitivamente assente não podendo ser alterada por este Tribunal.

Com efeito nos termos do art. 21º n.º 4 do ETAF este Tribunal "apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Por força deste preceito legal e porque, na situação dos autos, estamos perante um processo, inicialmente, julgado pelo tribunal tributário de 1ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA "apenas conhece de matéria de direito".

Neste recurso pode a recorrente alegar "além da violação de lei substantiva, a violação de lei de processo" nos termos do art. 722º n.º 1 do CPCivil.

Funcionando esta Secção como tribunal de revista não pode apreciar a decisão da matéria de facto constante do acórdão do TCA já que, nos termos do nº 2 do mesmo artigo "o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista, salvo havendo ofensa duma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova".

Na situação do autos não foi invocada ofensa de uma disposição legal que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova pelo que nos resta concluir que não pode a matéria factual fixada ser alterada no âmbito deste recurso.

Do exposto resulta que improcedem todas as conclusões do presente recurso.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso confirmando o acórdão recorrido.

Custas pelo recorrente fixando-se em 40 % a procuradoria.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Assunto:

IRS. Regime dos deficientes. Benefícios fiscais. Critério legal da determinação da incapacidade anterior à vigência do DL 202/96, de 23/10.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O DL n. 202/96, de 23/10, veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.

II — Tal decreto adaptou a anterior TNI (aprovada pelo DL n. 341/93, de 30/9), que, pensada embora para avaliação do dano em vitimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, era utilizada para outros fins, nomeadamente benefícios fiscais.

III — Mas aplica-se apenas às liquidações de IRS de 1996 e anos subsequentes.

IV — Segundo as Instruções Gerais do DL n.º 202/96, a determinação da incapacidade tem em conta a disfunção corrigida por meios de correcção ou compensação.

V — O atestado médico, emitido pela ARS ao abrigo do DL 341/93, que fixa a incapacidade ao abrigo do dito Diploma, impõe-se à Administração Fiscal, pois a respectiva avaliação é da competência da dita ARS.

VI — Assim, e para efeitos de IRS do ano de 1995, é ilegal a recusa por parte da administração fiscal de atestado emitido pela ARS, ao abrigo do DL 341/93, e a exigência de novo atestado, a emitir nos termos do DL 202/96.

Recurso n.º 25.590, em que são recorrentes João Carlos de Miguel do Sameiro e de Miguel e Outra e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. João Carlos de Miguel do Sameiro e de Miguel e esposa, Dulce Maria Gonçalves de Oliveira e de Miguel, identificados nos autos, impugnaram judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, a liquidação de IRS do ano de 1995.

O Mmo. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformados, os impugnantes interpuseram recurso para o Tribunal Central Administrativo, o qual negou provimento ao recurso.

De novo inconformados, os impugnantes trouxeram recurso para este SupremoTribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. A douta sentença de 1ª Instância deixou de apreciar os mais variados vícios pelo recorrente apontados ao acto impugnado no seu articulado e que eram susceptíveis de conduzir à sua anulação, certamente por ter sido entendido que, procedendo um dos vícios invocados na impugnação, prejudicado estaria o conhecimento dos restantes vícios alegados, o mesmo tendo feito o acórdão recorrido, apesar de ter sido expressamente pedida a apreciação de todos os vícios alegados, na parte final das contra-alegações de recurso, tendo entendido, incorrectamente, que o conhecimento de tais víciosnomeadamente a violação do princípio da igualdade estava prejudicado pela solução dada pela douta sentença, pelo que o mesmo é nulo, por omissão de pronúncia.

II. Anteriormente à vigência do DL 202/96, de 23/10, e muito antes de toda esta questão ter surgido, através da circular n.º 28/90, de 22/6, da DGCI, a AF fixou o seu próprio entendimento, ou seja, fixou o sentido da norma do art. 44º/5 do EBF, e indicou assim aos contribuintes a forma como deveriam fazer a prova da deficiência para efeitos de benefícios fiscais, sendo que o recorrente, aderindo e aceitando em absoluto esse procedimento, nada mais fez do que fazer a prova da sua incapacidade pela forma e nos termos constantes dessa circular, difundida ao público para conhecimento e cumprimento.

III. Ninguém melhor do que a própria AF pode fixar o sentido em que interpretou/integrou aquela norma do EBF.

IV. A AF não adoptou um procedimento generalizado em relação à totalidade dos contribuintes, antes tendo investido apenas em relação aos contribuintes de Viana do Castelo e de Braga e, mesmo assim, apenas em relação aqueles que adquiriram o benefício fiscal referido nos autos posteriormente a 1994, alheando-se do resto do País e dos contribuintes que adquiriram o mesmo benefício anteriormente a 1994, o que constitui manifesta violação do princípio da igualdade.

V. Em matéria de benefícios fiscais vigora o princípio da reserva de lei formal, o que implica necessariamente que, nessa matéria, a competência para a definição dos respectivos pressupostos cabe à Assembleia da República ou ao Governo mediante a respectiva autorização legislativa.

VI. As circulares não constituem lei nem têm força vinculativa externa, sendo simples regulamentos interpretativos internos que apenas vinculam na cadeia hierárquica de que dimanam.

VII. Tanto a TNI, aprovada pelo DL 341/93, de 30/9, como o DL 202/96, de 23/10, mandavam atender às disfunções residuais após a aplicação dos meios de correcção ou de compensação adequados, residindo a diferença entre os dois diplomas em que o primeiro previa um limite máximo de 15% para a redução e o segundo eliminou esse limite.

VIII. O DL 202/96 não é um mero diploma interpretativo, já que veio inovar e criar normas de adaptação do critério legal de avaliação de incapacidade constante da TNI, na perspectiva da Lei n.º 9/89, de 5/2, não podendo, por isso, ser aplicado retroactivamente.

IX. Mesmo que se entendesse que o diploma tem natureza interpretativa, sempre a solução seria a mesma, pois que haveria que

respeitar a regra que o próprio diploma contém quanto à sua aplicação no tempo (art. 7º/1 e 2).

X. Tal diploma não era aplicável ao recorrente, pois que o seu processo de avaliação já tinha sido concluído em 1995, tendo culminado com a emissão do respectivo atestado de incapacidades junto aos autos.

XI. A data em que entrou em vigor o DL n.º 202/96 já havia nascido na esfera jurídica do recorrente o direito ao referido benefício fiscal em causa nos autos, porque já se encontrava comprovada a factualidade descrita na hipótese legal (a incapacidade igual ou superior a 60%) pelo atestado médico respectivo, passado pela entidade competente, no domínio da lei anterior e de acordo com esta.

XII. O sujeito passivo não tem de requerer previamente a concessão deste benefício, por estarmos perante um benefício automático, pelo que o mesmo nasce automaticamente da lei, logo que esteja fixada pela entidade competente a incapacidade do cidadão contribuinte em grau adequado a tal efeito (igual ou superior a 60%).

XIII. Como vem sendo decidido de forma largamente maioritária no TCA, ainda que o direito ao benefício fiscal em causa tenha por fonte ou causa a lei e não o referido acto de avaliação, este integra ainda o processo constitutivo do referido direito, pois configura uma pronúncia pericial indispensável e determinante da verificação do facto constitutivo, sem a qual o titular do direito não fica constituído naquele e não o poderá exercer, não se tratando, assim, de um mero acto instrumental, sem valoração própria.

XIV. O acto de avaliação goza de autonomia relativamente ao acto tributário de liquidação, pela distinta natureza dos elementos normativos que visa concretizar, o que não exclui uma relação de prejudicialidade, pelos efeitos modificativos que pode produzir na aquele, sendo que a actividade posterior exigida ao titular do direito para que ele se torne eficaz é que já não se situa no campo da constituição do direito, mas sim no campo do seu exercício, não havendo que confundir os requisitos de constituição de um direito com os requisitos da sua eficácia.

XV. A AF está sujeita ao princípio da legalidade, devendo inteira obediência à Constituição e à lei, não podendo desconhecer e desrespeitar o valor e limites do caso decidido ou caso resolvido, pondo em causa, em qualquer momento, a estabilidade dos actos administrativos e valores fundamentais do Direito como são a Certeza e a Segurança.

XVI. O exame e atestação de uma certa incapacidade permanente, em face do acto tributário subsequente praticado pela Administração Fiscal, constitui um acto autónomo que, em direito tributário, é um acto prejudicial em sentido técnico.

XVII. A AF não tem competência em matéria de saúde, não estando o atestado médico passado pela entidade competente não sujeito à livre apreciação da AF.

XVIII. Com o requerimento feito pelo interessado à autoridade de saúde inicia-se um processo administrativo, no qual tem lugar uma prova pericial e que culmina com um acto administrativo praticado pela autoridade de saúde, de posse do qual o contribuinte vai reivindicar o seu direito junto da AF.

XIX. O acto da autoridade de saúde, como acto prejudicial que é, pertencendo a outra autoridade diferente da autoridade fiscal, precedendo o acto tributário, implica que quem pratica este deve con-

formar-se com a decisão dada pela autoridade de saúde, dado o carácter técnico das questões ou interesses em causa, devendo impugná-lo contenciosamente, no caso de entender que o mesmo padece de invalidade, por se tratar de acto susceptível de impugnação judicial directa, independente do acto prejudicado, sob pena de preclusão do respectivo conhecimento.

XX. Se o acto prejudicial é estranho à AF, cabe recurso contencioso do mesmo para os Tribunais Administrativos.

XXI. No caso, nem a AF nem ninguém impugnou contenciosamente o referido acto prejudicial no prazo legal, nem ninguém o revogou ou arguiu de falso, pelo que o mesmo se firmou na ordem jurídica como um caso decidido ou caso resolvido, com valor de caso julgado, estando a AF legalmente obrigada a respeitá-lo integralmente.

XXII. O acto da entidade de saúde, como acto administrativo que é, goza da presunção de verdade e de legalidade, sendo obrigatórios, quer para os particulares, quer para a Administração, pelo que de modo algum poderia a AF, sem sindicar o acto pela via contenciosa, destruir essa presunção.

XXIII. Se bem que no douto acórdão recorrido se tenha entendido o procedimento da AF como uma tarefa de interpretação e integração da norma do art. 44º/5 do EBF, com a atribuição de um sentido razoável para o fim em vista, a verdade é que isso representa um verdadeiro eufemismo, já que o resultado de uma tal pretensa operação é a aplicação ilegal e retroactiva das disposições do DL 202/96, de 23/10, num momento em que o recorrente já tinha adquirido o benefício fiscal referido nos autos.

XXIV. No sentido defendido no presente recurso pronunciou-se já a Secção do Contencioso Tributário, em Pleno, deste Venerando Supremo Tribunal Administrativo, no proc. n.º 24.305, em caso precisamente igual ao dos presentes autos.

XXV. Salvo o devido respeito foram violadas, entre outras, as disposições dos arts. 660º/2 e 668º/1/d) do CPC, 10º/l, 11º, 12º/4 e 44º do EBF, 13º, 106º/2, 168º/1/i) e 2 da CRP, 16º, 17º/a) e b) e 144º/1 do CPT e 7º/1 e 2 do DL 102/96, de 23/10.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA sustenta que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Quanto à matéria de facto, dada como provada no Tribunal Central Administrativo, e porque a mesma não foi impugnada, nem há lugar à sua alteração, remete-se para a decisão do TCA que decidiu a dita matéria de facto arts. 713º, n.º 6 e 726º, ambos do CPC, aplicáveis subsidiariamente, face ao disposto no art. 2º, f) do CPT.

3. A primeira questão suscitada tem a ver com a alegada omissão de pronúncia.

Que dizer?

Afigura-se-nos que o texto apresentado pelo recorrente não teve em conta o presente processo mas sim um qualquer outro.

Na verdade, não se pode falar em contra-alegações, já que o recorrente apresentou sim foi alegações.

Por outro lado não se pode falar na procedência de um vício da impugnação, por isso que nos presentes autos não ocorreu tal situação, até porque a impugnação foi julgada improcedente.

Por outro lado, nem sequer estão concretizados os vícios sobre os quais o Tribunal não se pronunciou.

Não procede pois o alegado vício de omissão de pronúncia, não ocorrendo nulidade de sentença.

E quanto ao mérito do recurso?

Pois bem.

A questão a solucionar tem a ver com a aplicação ou não, à hipótese dos autos, do DL n. 202/96, de 23/10, que veio estabelecer um novo regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.

A questão tem sido debatida neste Tribunal, não merecendo uma resposta unânime.

Recentemente foi proferido acórdão, com intervenção de todos os juízes da Secção de Contencioso Tributário, que respondeu negativamente a tal questão (Acórdão de 15/12/99, Rec. n.º 24.305).

A votação do acórdão (sete votos a favor e seis votos contra) dá bem imagem da diversidade de opiniões.

Por nós, que aliás aderimos à tese que fez vencimento, a solução é aquela que resultou do consenso maioritário.

São várias as razões que estão na base de tal solução, e que sinteticamente se alinham do seguinte modo:

- A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.

- Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.

- A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

- Até à entrada em vigor do DL n.º 202/96, de 23/10, o critério de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado eram os que estavam estabelecidos na TNI, aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/9.

- Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à administração fiscal, por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva.

- Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta da atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade.

- Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da mesma administração directa da mesma pessoa colectiva - Estado.

- O atestado médico emitido a coberto da TNI; é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

- Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do art. 7º do DL n.º 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

É esta a doutrina que subjaz à dita orientação jurisprudencial maioritária deste Tribunal, e que merece o nosso consenso.

E esta interpretação estende-se a todas as liquidações de IRS referentes a anos anteriores a 1996.

A partir deste limite temporal, e como é óbvio, face à vigência do já falado DL n.º 202/96, de 23/10, pode a Administração Fiscal

exigir um novo atestado, de acordo com as "Instruções Gerais" nele inscritas.

Ou seja: passa a relevar a "disfunção residual", por aplicação por meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder a uma tal disfunção residual após aplicação de tais meios.

Dito de outro modo: a incapacidade não é a incapacidade "natural", mas apenas aquela que resulta após a correcção respectiva, através desses meios de correcção ou compensação, como resulta aliás do n.º 5, al. e) dessas referidas Instruções.

Mas isto, como dissemos, só a partir das liquidações de IRS referentes aos anos de 1996 e seguintes.

O recurso da Fazenda Pública está pois votado ao insucesso.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão e a sentença recorridos, anulando-se em consequência a liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Mendes Pimentel — Vítor Meira.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Assunto:

Finanças locais. Contencioso fiscal. Lei nº 1/87, de 6.1. Precedente administrativo à abertura da via judicial.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — As receitas municipais "taxa de urbanização", constituindo, rendimentos gerados em relação fiscal, não logram cabimento nas noções dos impostos referidos no nº 1 do artigo 4º da Lei nº 1/87 e das derramas que sobre os mesmos incidirem.

2 — No domínio de aplicação da citada lei, a via de recurso para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância dos actos de liquidação daquelas taxas abre-se somente depois que esgotado esteja o uso do procedimento gracioso perante os órgãos executivos das autarquias locais, referido no art. 22º/2 da aludida Lei.

Recurso n.º 25 612; Recorrente: Lopes Rodrigues Arquitectos, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT de 1.ª Instância do Porto que julgou improcedente a impugnação à liquidação da taxa de urbanização efectuada pela Câmara Municipal do Porto no montante de 877.580$00, veio Lopes Rodrigues - Arquitectos, Lda, recorrer concluindo a sustentar que:

- as características da receita pública impugnada permitem caracterizá-la como um imposto, pelo que o recurso sempre seria de interpor directamente para o TT de 1.ª Instância, nos termos do art. 22º/2 da Lei nº 1/87, de 06.01 e ainda que se considerasse a receita como taxa, o princípio da separação de poderes e o art. 62º/1/a) do ETAF também admitiam o recurso directo para o TT de 1.ª Instância;

- ao absolver a CM do Porto do pedido, o Tribunal *a quo* violou, entre outros, o art. 62º/1/a) do ETAF e o art. 22º/2 da Lei nº 1/87, de 06.01.

Não houve contra-alegação.

O Exmº Magistrado do Mº Pº é de parecer que conforme tem sido jurisprudência pacífica, reiterada e uniforme da Secção do STA, a taxa de urbanização, constitui rendimento gerado em relação fiscal e não logra cabimento nas noções de imposto no art. 4º/1 da Lei nº 1/87, de 06.01 e das derramas que sobre os mesmos incidirem. Resulta dos autos que a Rte. impugnou directamente para o TT de 1ª Instância a questionada taxa de urbanização, sem que, como devia, tivesse procedido, previamente à respectiva e necessária impugnação graciosa perante o órgão executivo da Câmara, nos termos do art. 22º/2 da Lei nº 1/87 - pressuposto necessário para abrir a via contenciosa - nestes termos deve ser negado provimento ao recurso.

A sentença recorrida entendeu que a matéria da impugnação, em abstracto, era uma matéria tipicamente da competência do Tribunal Tributário, todavia e em termos processuais, o Tribunal apenas se poderia pronunciar sobre ela em fase de recurso precedido de reclamação ou impugnação deduzida perante os órgãos executivos da autarquia, configurando um mero condicionamento do direito de recurso contencioso e não a sua restrição e antes de se considerar a questão da competência do Tribunal estava-se perante uma questão prévia que impedia o conhecimento da decisão de mérito - inimpugnabilidade judicial do acto de liquidação - por não haver a impugnante esgotado os meios de reacção perante os órgãos executivos autárquicos, faltando assim um pressuposto de procedência que tornava ilegal a impugnação deduzida.

Cumpre decidir.

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

Vem controvertido se perante uma liquidação de receita liquidada por autarquia local a título de taxa de urbanização, será (ou não) condicionada pelo uso do procedente gracioso a impugnabilidade judicial do acto tributário, nos termos aludidos no referido nº 2 do art. 22º do dito diploma (Lei 1 /87, de 6.1).

Decorre da letra deste artigo o seguinte:

1 - As reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança dos ***impostos referidos no nº 1 do artigo 4º e das derramas*** *que sobre os mesmos incidirem são deduzidas perante a entidade competente para a liquidação e decididas nos termos do Código de Processo das Contribuições e Impostos.*

*2 - As reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança de **taxas, mais valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal** são deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância territorialmente competente.*

Ora, receitas municipais como a que se deparou no caso (a" taxa de urbanização"), constituindo, obviamente, **rendimentos gerados em relação fiscal,** não logram cabimento nas noções dos **impostos referidos no nº 1 do artigo 4º e das derramas que sobre os mesmos incidirem.**

Estes impostos, para os quais remete a previsão do referido art. 22º/1, são a contribuição predial rústica e urbana, imposto sobre veículos, imposto para o serviço de incêndios, imposto de mais valias, a taxa municipal de transportes, a sisa, e percentagem de IVA correspondente às actividades turísticas, todos devidamente nominados por designações que os identificam e diferenciam das receitas municipais, cuja liquidação foi impugnada no caso em apreço. Pelo que não importa caracterizar estas coma imposto ou taxa, uma vez que, mesmo sendo imposto, nunca caberia naquele elenco tributário.

E porque estas também não constituem **derramas** incidentes sobre os mesmos, clara se torna a sua integração na previsão do nº 2 do aludido art. 22º, mesmo que venham a qualificar-se de impostos, pois serão outros impostos, diferentes dos enunciados tipicamente no nº 1 do preceito.

E o que resulta da análise literal completa-se com a indagação da finalidade da diferença de regimes de impugnação correspondentes aos referidos impostos típicos e derramas, por um lado, e demais receitas municipais tributárias pelo outro, que é a de estabelecer correspondência com a diferença existente no domínio da administração dos respectivos tributos: - os primeiros liquidados e cobrados pela Administração Fiscal, os segundos pelos serviços camarários.

Nestes predominaria a contemplação das garantias da legalidade e dos interesses gerais da Administração, sem descuro dos direitos do interessados, que constituem função essencial do recurso hierárquico ([1]), mas também de procedimentos graciosos necessários como o contido no nº 2 do art. 22º, perante os órgãos executivos da autarquia, a merecer reexame pelo órgão administrativo antes da abertura da via judicial, contrariamente ao que ocorreria com os actos tributários efectuados pela AF, obviamente mais seguros em relação a tais garantias e interesses, tanto assim que, em geral, nestes aquela abertura está franqueada ,sem prejuízo do uso da via graciosa por opção do interessado.

Analisado o texto da lei e indagada a sua *ratio juris,* tudo se conjuga no sentido da razão da decisão recorrida, que é de confirmar.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues* (revendo posição já abandonada, aliás, no caso julgado anteriormente) — *Alfredo Madureira.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

([1]) CF. de Freitas do Amaral, *Direito Administrativo,* 1988, IV, p. 56.

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Assunto:

Dúvidas sobre a existência e quantificação do acto tributário. Poderes de cognição do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Afirmando o acórdão do TCA, expressamente, que não lhe ficaram, face à prova produzida, dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário, este juízo, que é, essencialmente, de facto, escapa à censura do STA que, em recurso de revista, não conhece senão do direito.

Recurso nº 25 640. Recorrente: EICOS-Cosmética — Emp. Ind. Cosmética e Sabões, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Baeta Queirós.

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

1.1. **EICOS-COSMÉTICA — EMPRESA INDUSTRIAL DE COSMÉTICA E SABÕES, LDA.,** com sede no Alto do Padrão, Lousã, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que negou provimento ao recurso interposto da sentença do M.mo Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra que julgara improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo aos exercícios dos anos de 1992 e 1993.

Formula as seguintes conclusões:

«A

ora alegante é uma sociedade por quotas, como consta da sua petição e do douto acórdão ora em recurso, tendo oportunamente impugnado a determinação da matéria colectável para efeitos de liquidação de IRC e juros compensatórios, bem como essa liquidação.

B

No que respeita ao ónus da prova, que o ora alegante não teria logrado fazer, demonstrando o que alegou na sua petição, segundo o douto acórdão ora em recurso, com o devido respeito também se discorda de tal douta apreciação.

C

É que, tal ónus incumbe a ambas as partes intervenientes no processo e, face ao que dispõe o artº. 121º do C.P.T., acerca da dúvida fundada sobre a existência e quantificação os factos tributários que determinam a anulação do acto impugnado, parece-nos que este caso, à Fazenda Pública que fixou tal matéria. incumbe demonstrar a certeza sobre tal quantificação da matéria colectável e, à impugnante, bastará

que da prova produzida resultem dúvidas fundadas sobre essa quantificação.

D

Por isso a nossa interpretação desse dispositivo legal, também está em desacordo com o doutamente expresso no acórdão, ora em recurso.

E

As provas produzidas no processo, quer documentais, quer testemunhais, parecem-no idóneas e suficientes para que delas resultem no mínimo, fundadas dúvidas acerca da quantificação da matéria colectável determinada e originária da liquidação de IRCF e juros compensatórios, tudo aqui em causa, pelo que, face a tais dúvidas, com o devido respeito, deveria a impugnação ter sido julgado procedente, contrariamente ao que aconteceu.

F

Por isso, face a tais dúvidas, com a devida vénia, deveria também o acto tributário de determinação e quantificação da matéria colectável, tudo aqui em causa, ter sido anulada.

G

Assim no douto acórdão, ora em recurso, julgando improcedente a nossa impugnação, foram violadas entre outras as disposições da alínea b) do artº. 118º a alínea a) do artº. 120º e o artº. 121º todos do C.P.T., razões pelas quais deve tal douto acórdão ser revogado o que se requer».

1.2. A Fazenda Pública não contra-alegou.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral-Adjunto é de parecer que o recurso não merece provimento, achando-se fora dos poderes de cognição do Tribunal apreciar se da factualidade provada resulta a «fundada dúvida» que a recorrente invoca.

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

2. A matéria de facto vem assim fixada:

«1.

As correcções em causa tiveram por base a anulação de facturas através de notas de crédito de que não foram facultadas notas de devolução e/ou guias de transporte de retorno e a não aceitação dos pagamentos feitos à Fontilar, Lda.

2.

O que respeita a esta última correcção, os pagamentos configuram-se como meramente documentais, uma vez que não se verifica a existência dos meios monetários utilizados.

3.

Também em relação aos «suprimentos» do sócio-gerente não existem os correspondentes registos de entrada e saída dos respectivos meios monetários.

4.

Não aparecendo os mesmos relevados na contabilidade.

5.

Ainda relativamente à primeira correcção, a mesma decorreu da circunstância de não ter sido exibida qualquer nota de devolução das mercadorias constantes das facturas relacionadas.

6.

Nem as guias de transporte de retorno das mercadorias devolvidas e os duplicados das notas de crédito evidenciarem que os adquirentes tomaram conhecimento das rectificações.

7.

Não se encontram em arquivo quaisquer notas de devolução, referentes a mercadorias devolvidas pelos clientes.

8.

Apenas a anotação na guia de remessa da mercadoria enviada ao cliente de «devolvida a mercadoria».

9.

As notas de crédito em arquivo, não se encontram assinadas nem carimbadas pela firma adquirente, a fim de justificar que se trata de mercadoria devolvida.

10.

A tratar-se de mercadoria devolvida, não constam, também, em arquivo, quaisquer nota de devolução de mercadoria devolvida pelos clientes, bem como as guias de remessa ou transporte dos clientes acompanham a mercadoria devolvida, que justifiquem o processamento das notas de crédito, contabilizadas na escrita da impugnante.

11.

Muito embora a impugnante haja processado as notas de crédito, não constam da contabilidade quaisquer documentos (notas de devolução, guias de remessa, correspondência ou outros escritos) a justificar que, efectivamente, se tratou de mercadoria devolvida.

12.

Sendo que tal não se questiona relativamente às notas de crédito que se encontrava devidamente carimbadas, assinadas e com a correspondente nota de devolução junta.

13.

Em relação a vários clientes, elencados exemplificativamente, foram processadas diversas facturas e respectivas notas de crédito, da mesma importância, em nome mesmo cliente, durante cada exercício.

14.

Tratando-se de documentos que se não encontram devidamente documentados.

15.

Alguns dos valores facturados foram anulados na mesma data ou no dia seguinte à data da factura, sem qualquer justificação.

16.

No processamento de algumas notas de crédito, nem sequer é feita referência à respectiva factura.

17.

No processamento das notas de crédito, por outro lado, a que correspondem guias de remessa com a anotação de «mercadoria devolvida», sendo a factura processada com a data da guia de remessa, a nota de crédito só veio a ser emitida, em alguns casos, passados 45 dias.

18.

Elemento demonstrativo é a guia de remessa nº 940 de 13.1.93, com a anotação de «devolvida a mercadoria na mesma data (13.1.93)».

19.

A factura correspondente foi emitida em 13.1.93, no entanto, a nota de crédito 9330004, que refere as mesmas quantidades e valor da factura, só veio a ser emitida em 26.2.93.

20.

For sua vez, nas facturas nº 26 de 22.11.91, nº 36 de 18.7.92, nº 42 de 20.11.922 e a nº 7 de 12.10.92, da Fontilar Lda., não foi efectuada qualquer discriminação dos serviços prestados, bem como dos materiais aplicados.

21.

Sendo que por referência a tais facturas, não foram exibidos os meios de pagamento correspondentes.

22.

Sob a alegação da impugnante de que o pagamento foi efectuado em dinheiro, directamente pelo sócio-gerente Sr. Raul Tavares, sendo os mesmos montantes contabilizados na firma sob a forma de suprimentos.

23.

No entanto, de 5.850.000$00, 5.475.200$00, 3.387.200$00 e 2.726.000$00.

24.

Sem que tenham sido exibidos pelo sócio-gerente fotocópias dos cheques demonstrativas dos pagamentos efectuados.

25.

Por outro lado, dos valores declarados para efeitos de IRS pelo sócio Sr. Raul José da Costa Dias Tavares, não comportam o valor das facturas que alega ter pago directamente à Fontilar».

3.1. O acórdão recorrido entendeu que o estado. da escrita da recorrente, que se não encontrava devidamente organizada, justificava o recurso ao método presuntivo, e que «da prova carreada para os autos não resulta uma fundada dúvida sobre a quantificação do facto tributário», acrescendo que «a liquidação se mostra em todos os seus aspectos devidamente fundamentada», não tendo «a prova produzida (. . .) força suficiente para destruir o referido nas informações prestadas devidamente documentadas». Concluiu, por último, que «dúvidas não sobram de que existe facto tributário e que foi correctamente quantificado pelo que o acto tributário, por ser legal, deverá manter-se».

A recorrente diverge do acórdão quanto ao decidido acerca do ónus da prova, que, em seu entender, incumbe a ambas as partes, e à fundada dúvida sobre a quantificação do facto tributário, a qual, também no seu juízo, resulta da factualidade apurada.

São estas as questões, aliás, conexas, que devemos abordar.

3.2. Como se sabe, as regras sobre a repartição do ónus da prova só são de chamar quando subsistam dúvidas, pontos obscuros sobre a factualidade, devendo, então, decidir-se esses pontos contra quem está onerado por aquele ónus.

O acórdão recorrido, assinalando, embora, que o impugnante assume, no processo de impugnação judicial, a posição do autor, por isso que lhe cabe «exercer a actividade probatória relativamente aos factos que servem de fundamento à acção», logo advertiu que o «ónus subjectivo» que sobre si impende «não preclude, atento o princípio a aquisição processual e do inquisitório (art.º 515º do CPC), que o impugnante beneficie a actividade probatória alheia, seja da parte contrária, seja do Tribunal».

E foi com base nestas considerações que o aresto apreciou os elementos de prova e que dispunha, independentemente de quem os houvesse produzido, e concluiu, afirmativamente, pela legalidade do acto tributário impugnado, já porque entendeu justificado o recurso a métodos presuntivos, no provado circunstancialismo em que ocorreu, já porque achou correctamente quantificada a matéria tributável.

Chegou a essa conclusão sobre a legalidade do acto impugnado, não porque considerasse ter ficado por provar qualquer facto cujo ónus probatório impendesse sobre a impugnante, mas porque o juízo crítico que fez sobre a factualidade efectivamente apurada o fez concluir pela conformidade daquele acto com as regras legais cuja observância se impunha à Administração Fiscal.

Nestes termos, ao Tribunal recorrido não ficaram dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário - o que expressamente afirmou.

Ora, se o Tribunal *a quo* entendeu não haver dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário, não vale, agora, para lograr obter provimento do curso, afirmar a existência de tais dúvidas.

Aquele Tribunal ao, depois de estabelecer os factos apurados, afirmar, face a eles, que não lhe ficava dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, o que fez foi, ainda, um juízo que é, essencialmente, de facto.

Este Supremo Tribunal, apreciando o recurso, não pode censurar os juízos das instâncias sobre os factos, por isso lhe estar vedado

pelo artigo 21º nº 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Como pode ver-se no recente - 8 de Março de 2001 - acórdão deste Tribunal proferido no recurso nº 25501, o artigo 121º do Código de Processo Tributário (CPT, não tem aplicação quando o juízo das instâncias quanto à prova é peremptório. Este é, também, o entendimento de JORGE LOPES DE SOUSA, expresso no Código de Procedimento Processo Tributário Anotado, em nota ao nº 1 do artigo 100º do diploma, que é reprodução do artigo 121º do CPT.

Improcedem, assim, todas as conclusões das alegações do recurso.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 26 Abril de 2001. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Assunto:

Custas. Oposição.

Doutrina que dimana da decisão:

Não tendo o executado impugnado oportunamente a conta de custa, não pode deduzir a oposição à sua execução por motivos que deixou precludir na altura própria.

Recurso n.º 25 752. Recorrente: Domingas Silva Pereira Frazão; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Juiz Cons. Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório

Com fundamento em dificuldades económicas para pagar a quantia exequenda de custas em que foi condenada, assim como com base em prescrição dessa dívida, a executada Domingas Silva Pereira Frazão, residente na Rua Olivença, nº 7, 2º Esq., Montijo, deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi promovia para cobrança coerciva dessas custas.

Por despacho a fl. 36, foi a petição de oposição liminarmente indeferida por manifesta improcedência pois o art. 116º, nº 1, do Código das Custas Judiciais não confere ao devedor de custas o direito a opor-se à execução e não ter ainda decorrido o prazo de prescrição.

Não se conformando com esse indeferimento liminar, a oponente recorreu para este STA, tendo concluído do seguinte modo as suas alegações:

1. Foram invocados os vícios do nº 2 do art. 116º do CCJ e a prescrição;

2. Tais vícios constam, das alíneas a), d) e g) do art. 286º do CPI;

3. Acresce que, nos termos da al. b), do nº 1, do art. 291º do CPI, tendo sido alegado algum dos fundamentos do art. 286º, não é possível o indeferimento liminar;

4. A douta decisão em recurso apenas refere não ser admissível a oposição nos termos do art. 286º do CPI, o que impede o indeferimento liminar;

5. Sendo de manter a oposição e mantendo-se os fundamentos ale gados para o apoio judiciário, este deve manter-se também.

Neste STA o Mº Pº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir à questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada.

2º Fundamentos

Comecemos pelo fundamento da prescrição da divida de custas.

Como escreveu o Mº Juiz a quo, o prazo de pagamento voluntário das custas terminava em 1994, mas como a execução foi instaurada ainda em 1994, o prazo de prescrição previsto no art. 123º do Código das Custas Judiciais interrompeu-se.

Este juízo está correcto, pelo que não há qualquer censura a fazer-lhe. Nos termos de art. 34º, nº 3, do CPT, a execução interrompe a prescrição. Logo, ainda não tinham decorrido os cinco anos de prescrição previstos na lei.

Vejamos o outro fundamento.

Entendeu o Mº Pº Juiz a quo que o art. 116º, nº 1, do Código das Custas Judiciais não confere ao devedor de custas o direito a opor-se à execução, sendo apenas uma norma que visa facilitar o serviço dos tribunais.

Entende a recorrente que o direito de recurso (à oposição ?) existe para qualquer decisão que não seja de mero expediente.

Como bem escreveu o Mº Pº não tendo a recorrente impugnado, oportunamente, a conta de custas, ficou precludido o direito de discutir a legalidade dessa liquidação em salde de oposição. É bem certo, como diz a recorrente, que se pode recorrer das decisões desfavoráveis que não sujam de mero expediente. Acontece que a recorrente não recorreu aos meios que a lei lhe fornece para se defender da conta de custas. Como, na altura própria, nada disse, agora é tarde para se defender sobre essa questão.

Pretende a recorrente que se mantém o seu pedido de apoio judiciário. Porém, trata-se de uma questão que não foi apreciada pelo despacho recorrido, pelo que é nova neste recurso. Assim, não se conhece da mesma.

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o despacho recorrido.

Custas pala recorrente, com 20% de procuradoria.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira — Mendes Pimentel.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Recurso nº 25 782; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Saúde Ferreira Velasco de Sousa; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1.ª Instância de Braga, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por ***Maria da Saúde Ferreira Velasco de Sousa*** contra a liquidação de ***IRS de 1997,*** no valor de ***886.369$00,*** dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões - cfr fls. 66 a 67, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não houve contra-alegações.

Depois, já neste Supremo Tribunal, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b) e 41.º n.º 1 al. a) do ETAF por, em seu esclarecido entender, o presente recurso não versar exclusivamente matéria de direito.

Uma vez que, aduz, nas conclusões C) e G) das suas alegações a Recorrente invoca factos que não constam do elenco probatório da sindicada sentença e que, por isso, naturalmente, não foram tidos em conta na decisão impugnada.

E, por isso, de harmonia com os referidos preceitos legais, reclama decisão que, acolhendo o entendimento sufragado, declare a suscitada incompetência em razão da hierarquia.

Ouvida a Recorrente acerca da "questão prévia" assim suscitada - art. 704º do CPC -, através do requerimento que fez juntar aos autos a fl. 78, não só admitiu que o recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito, como requereu, desde logo, a oportuna remessa dos presentes autos ao Tribunal Administrativo Central, Secção de Contencioso Tributário.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir, em primeiro lugar, a suscitada questão da incompetência em razão da hierarquia.

Questão que, com vai relatado e na ***ausência de controvérsia,*** não pode deixar de proceder.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público e a própria Recorrente admite, nas apontadas conclusões das suas alegações, a Recorrente Fazenda Pública invoca matéria que não só não foi estabelecida ou fixada na sindicada decisão, como, nela, não foi naturalmente levada em conta ou considerada.

Alega, com efeito, e ao arrepio do probatório fixado, que *"A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases n.º 9/ 89, de 2/5 e princípios nela consagrados*

(n.º 1 do art. 2º), atribuindo deficiência a pessoas que após correcção óptica, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo, por isso défice funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade . . ." (conclusão C)].

E que *" Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o "iter" cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise . . ."* [conclusão G)].

Porque assim, importa concluir que o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, procede integralmente a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo,

Já que, na verdade e nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, é antes o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, o hierarquicamente competente para dele conhecer.

Esta é a constantemente afirmada, pacífica e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Assim e ante o disposto no art. 705º nº 1 do CPC para o julgamento sumário pelo Relator, até por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades.

Nos termos dos invocados arts. 32.º n.º 1 al. b) e 41.º n.º 1 al. a) do ETAF e 167.º do CPT, com referência ao art. 109.º n.º 2 daquele estatuto,

Acordam os Juízes desta Secção em julgar procedente a "questão prévia" suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso,

Indicando como competente, para tanto, a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, ao qual e após o trânsito haverão de ser remetidos os presentes autos, face ao já requerido a fl. 78.

Sem custas por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 26 de Abril de 2001.

Assunto:

RECURSO JURISDICIONAL. MATÉRIA DE FACTO E MATÉRIA DE DIREITO. INCOMPETÊNCIA EM RAZÃO DA HIERARQUIA.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 167º 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.

2 — 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.*

3 — O apuramento de factos que não foram dados como provados na decisão recorrida envolve actividade no domínio da fixação da matéria de facto.

Recurso n.º 25819, em que são recorrente Filipe Simões Costa Vaz e recorrida a Fazenda Publica. Relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - FILIPE SIMÕES COSTA VAZ, residente em Lisboa, deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi instaurada para cobrança coerciva de dívidas de Contribuição Autárquica.

Depois de um recurso decidido por este Supremo Tribunal Administrativo, o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou procedente a oposição.

Inconformado, o oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

a) O ora recorrente deduziu oposição contra a execução fiscal que lhe era movida por dívida das contribuições autárquicas de determinado prédio urbano referentes aos anos de 1992, 1993 e 1994;

b) Alegou e provou o ora recorrente que, aquando da notificação para pagamento daquelas prestações tributárias, dirigira ao Chefe da competente Repartição de Finanças um pedido de informação, ao abrigo do disposto nos arts. 20º e 72º do Código de Processo Tributário;

c) A resposta a tal pedido de informação só foi produzida no dia 16 de Novembro de 1999 e notificada ao recorrente dois dias depois;

d) Só com a notificação da informação de 16 de Novembro de 1999 foram dadas a conhecer ao ora recorrente os elementos integrais da liquidação das contribuições em causa;

e) Após a notificação correcta da liquidação do imposto, deveria o ora recorrente ser notificado para proceder ao seu pagamento voluntário e sem juros;

f) Só no caso de o ora recorrente não proceder ao pagamento voluntário das contribuições - cujo prazo só poderia começar a correr após a sua notificação da liquidarão integral - poderia ser extraída certidão de relaxe e dado inicio a novo processo executivo;

g) Tendo ficado provado que a liquidação efectuada em 1997 o foi de forma incompleta, haveria o Mmo. juiz a quo *de concluir que a dívida exequenda nestes autos não era exigível e, por isso, ter julgado a oposição procedente, por provada, em lugar de, como fez, ordenar o prosseguimento da execução para cobrança, além do mais, de juros que não são devidos;*

h) A, aliás douta, sentença recorrida fez errada interpretação e aplicação da alínea h) do nº. 1 do art. 286º. do Código de Processo Tributário

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o recurso não ter por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que este Supremo Tribunal Administrativo será hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso.

Notificadas as partes para se pronunciarem, apenas o recorrente se pronunciou, defendendo que o recurso tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

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

"1. Na 3.ª RF de Oeiras (Algés) pendem os autos de execução fiscal inicialmente identificados, instaurados a 11.2.1998, em que figura como executado o aqui oponente, sendo a dívida exequenda respeitante a Contribuição Autárquica dos anos de 1992, 1993 e 1994, no valor total de 722.019$00.

2. O oponente foi citado para os respectivos termos em 11.2.1998.

3. A dívida referida em 1. respeita ao prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Carnaxide, sob o art. 10043, em nome do oponente.

4. Na sequência da notificação, que recebeu, da liquidação das contribuições referentes a cada um dos anos referidos em 1., o oponente dirigiu, em 26.3.1997, ao Chefe da 3.ª RF de Oeiras-Algés, ao abrigo do disposto nos arts.20º e 72º do C.P.T., o pèdido de informação" fotocopiado de fls. 12 a 13 e cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido.

5. Sobre tal requerimento veio a incidir a informação constante de fls. 100 a 101, confirmada por despacho do Chefe da RF (por delegação) datado de 16.11.1999, que aqui se consideram reproduzidos.

6. O oponente notificado, em 18.11.1999, do teor do despacho e informação aludida em 5., não apresentou até 29.5.2000 qualquer reclamação, exposição ou recurso.»

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 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 (antes da instalação deste Tribunal, a competência era atribuída ao Tribunal Tributário de 2.ª Instância) para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1 do art. 32.º

Em consonância com esta norma, o art. 167.º do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância (hoje, para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

4 - O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum,* que não pelo *quid decisum,* pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 167º 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.

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 de 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 - Como refere a Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta, na conclusão D das suas alegações, o recorrente refere que «só com a notificação da informação de 16 de Novembro de 1999 foram dadas a conhecer ao ora recorrente os elementos integrais das contribuições em causa».

Na sentença recorrida não se dá como provado o que o recorrente aqui afirma.

A determinação dos factos referidos envolve actividade que não tem a ver com a interpretação de normas jurídicas nem exige a aplicação da sensibilidade jurídica dos julgadores, pelo que tem de considerar-se como actividade de fixação da matéria de facto.

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 de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41 º, n.º 1, alínea a) do ETAF e artigo 167º do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção de 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 15.000$00 de taxa de justiça e 40 % de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º, § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º da L.P.T.A.).

Lisboa, 26 de Abril de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Mendes Pimentel.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 3 de Maio de 2001.

Assunto:

Execução fiscal. Títulos executivos. Escritura em que se convencionaram prestações futuras. Notas de débito emitidas pela Caixa Geral de Depósitos.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — De acordo com o disposto nos arts. 46º al. b) e 50º n.º 2 do CPC (redacção anterior a 1995), 248º al. c) do CPT e 61º n.º 1 do DL. n.º 48 953, de 5/4/69, e 159º do Decreto n.º 694/70, de 31/12, a escritura pública, celebrada pelo notário privativo da Caixa Geral de Depósitos em que se convencionou, de par com a entrega no acto de uma certa quantia, a entrega futura da parte restante do empréstimo concedido, goza de exequibilidade, relativamente a parte dessa prestação futura, num caso em que a mesma Caixa emitiu posteriormente notas de débito de onde consta a entrega de parte dessa prestação por força do mesmo contrato de empréstimo.

2 — As notas de débito, nas quais se identificam os devedores, o capital, juros relativos ao período nelas mencionado e as despesas em dívida e o contrato de que provêm, emitidas pela Caixa Geral de Depósitos, são títulos executivos que cabem na previsão do n.º 2 do art. 50º do CPC, por força do disposto nos arts. 61º n.º 1 do DL. n.º 48 953, de 5/4/69, e 159º do Decreto n.º 694/70, de 31/12.

Recurso n.º 22 799. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S.A.; Recorridos: António Raul Mira Brito Paes e Joaquim José Mira Brito Paes; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório.

1. A CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, S.A., dizendo-se inconformada com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de 20/01/98, que, havendo concedido parcial provimento ao recurso interposto pelos ora recorridos ANTÓNIO RAUL MIRA BRITO PAES E JOAQUIM JOSÉ MIRA BRITO PAES, com os demais sinais dos autos, julgou não ser devida a quantia exequenda peticionada no montante que vai além do valor comprovadamente mutuado de 13 430 000$00, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que julgue totalmente improcedente a oposição por estes deduzida contra a execução fiscal contra eles deduzida.

2. Nas suas alegações de recurso e conclusões que as sintetizam, a recorrente controverte o decidido, em síntese, sob o fundamento de que a decisão recorrida erradamente não teve em conta que, de acordo com o disposto nos arts. 61º n.ºs 1 e 2 do DL. n.º 48 953, de 05.04.1969 e 159º do DL. n.º 694/70 de 31.12, podem servir de título executivo de todas as dívidas de que a mesma seja credora, as escrituras públicas, títulos particulares, letras, livranças ou qualquer outro documento apresentado pela instituição exequente (o negrito é da própria recorrente para sublinhar a intencionalidade do argumento) e que entre estes documentos se incluem as notas de débito apresentadas como documentos n.ºs 6 e 7 com que, juntamente com a certidão da escritura do contrato de mútuo e de constituição de hipoteca, a exequente instruiu a petição inicial da execução fiscal, e de que, finalmente, não tendo sido suscitada a falsidade destes documentos, não poderia a decisão recorrida deixar de os ter em consideração, tanto mais que é certo que o "capital cujo valor é exigido na acção executiva foi efectivamente mutuado e foi entregue aos mutuários por crédito na conta de depósitos e isso mesmo é atestado por tais notas de débito.»

3. Os recorridos não contra-alegaram.

4. No seu parecer a Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta neste Supremo Tribunal pronunciou-se pelo não provimento do recurso por entender que, conquanto as notas de débito apresentadas pela recorrente tenham força executiva, as liquidações que delas constam deviam estar em consonância com o título executivo através do qual a obrigação se constituiu e no qual se convencionaram prestações futuras e não se acha demonstrado que elas correspondam a estas prestações.

Com os vistos dos senhores juízes adjuntos cumpre decidir.

5. As questões decidendas.

São as que acima se deixaram enunciadas ao sintetizarem-se as alegações da recorrente.

7. O quadro de facto.

As instâncias deram como provado o seguinte quadro de facto:

a) Por contrato celebrado em 80/04/21, a exequente acordou com Manuel Paulo Bernardes e esposa Germana Jorge Primor, o empréstimo da quantia de vinte e seis milhões e seiscentos mil escudos (26 600 000$00), nos termos do documento que constitui fls. 7 a 11 do processo executivo apenso, para o qual se remete.

b) Para garantia do empréstimo titulado no aludido contrato, bem como dos respectivos juros e despesas, os mutuários constituíram hipoteca sobre dois lotes de terreno, identificados como lotes 51 e 52, sitos no loteamento Borges de Castro-Monte Trigo, na freguesia de São Pedro, concelho de Torres Novas.

c) Nos lotes a que se faz alusão na antecedente alínea estavam, ao tempo, em construção, dois prédios urbanos, autónomos e distintos entre si, e a que vieram a caber as inscrições matriciais n.ºs 4016 e 4041.

d) A referida hipoteca está registada na Cons. do Reg. Predial de Torres Vedras, através da inscrição n.º 28 273, a fl. 184 v.º do Livro C-46 (cf. doc. de fls. 24 da execução que se dá por reproduzido).

e) De acordo com o contrato de mútuo com hipoteca aludido clausulou-se que "ficam de conta dos devedores todas as despesas de segurança e cobrança do empréstimo, designadamente a deste instrumento, do seu registo e distrate, e as de qualquer avaliação que a Caixa mande efectuar aos imóveis . . . hipotecados, sendo as despesas extrajudiciais fixadas para efeitos de registo, em mil e sessenta e quatro contos".

f) Os recorrentes compraram aos mutuários Manuel e Germana a fracção autónoma, designada por letra "I" do imóvel edificado no lote 52, através de escritura pública exarada em 83/10/25, no 1º Cartório Notarial de Torres Vedras, sem que tenha sido dada quitação, pela exequente, da hipoteca correspondente à permilagem e sem que tenha feito qualquer referência a tal ónus.

8. O mérito do recurso.

O acórdão recorrido concedeu parcial provimento ao recurso, em síntese, por entender que a exequente Caixa Geral de Depósitos não lograra provar, através de documento passado de conformidade com as cláusulas da escritura ou revestido de força executiva, como o exige o n.º 2 do art. 50º do CPC (na redacção anterior à revisão de 1995) que efectivamente havia entregue, após a data da celebração da escritura pública em que fundou o seu pedido de pagamento coercivo da quantia de 16 681 776$00, e na qual se convencionou a concessão do empréstimo da quantia total de 26 600 contos a Manuel Paulo Bernardes e mulher Germana Jorge Primor e se consignou que estes receberam, nesse próprio acto, por conta desse empréstimo, a quantia de 13 430 contos, a prestação futura do remanescente do empréstimo aí concedido, a ser entregue posteriormente quando a Administração da Caixa o autorizasse em face do estado de efectivação do investimento, e que, face a esse título apenas se poderia reconhecer a existência por parte dos mutuários da dívida de 13 430 contos, por se ficar a desconhecer, face à ausência de elementos trazidos aos autos, sendo que a ela cabia o respectivo ónus de prova, se a diferença entre esse valor e o peticionado provinha da capitalização de juros devidos com referência a esse valor ou a levantamentos subsequentes.

Ora, não pode avalizar-se semelhante conclusão. E não pode porque esta assentou no errado pressuposto, como bem salienta a recorrente, de que a exequente exibiu como título executivo, em que fundou o seu pedido de pagamento coercivo da quantia de 16 681 776$00, apenas a escritura pública de celebração do contrato de mútuo e de hipoteca a que aludem as alíneas A), B) e E) do probatório da

qual consta ter a Caixa concedido aos mutuários nela identificados o empréstimo total de 26 600 contos e haver-lhe entregue, nesse próprio acto, a quantia de 13 430 contos, ficando de entregar o restante "quando a Administração da Caixa autorize o levantamento em face do estado de efectivação do investimento acima indicado" (certidão de tal escritura junta de fls. 7 a 11 do processo executivo a que se refere o probatório).

Não há dúvida que esta escritura constitui um título executivo, mesmo em processo de execução fiscal [aqui por mor do disposto no art. 248º al. c) do CPT então vigente], nos termos quer dos arts. 46º al. b) e 50º do CPC, quer dos arts. 61º n.º 1 do DL. n.º 48 953, de 5 de Abril de 1969 (Lei Orgânica da Caixa Geral de Depósitos) e do art.º 159º do Decreto n.º 694/70, de 31 de Dezembro. Por outro lado, também ninguém controverte que as escrituras públicas nas quais se convencionem prestações futuras - e a aludida no probatório enquadra-se nesta categoria, dado que por ela a ora exequente comprometeu-se a emprestar aos mutuários nela identificados a quantia de 26 600 contos, dos quais lhe entregou no acto apenas 13 430 contos e ficou de lhes entregar posteriormente os restantes 13 170 contos "quando a Administração da Caixa autorize o levantamento em face do estado de efectivação do investimento . . ." - apenas podem servir de base à execução relativamente a essas prestações futuras desde que se prove, por documento passado em conformidade com as cláusulas da escritura ou revestido de força executiva, que essas prestações foram realizadas em cumprimento do negócio por elas titulado. Estamos, neste caso, perante uma asserção que resulta directamente do disposto no n.º 2 do art.º 50º do CPC, na redacção vigente ao tempo, anterior à revisão do CPC de 1995 e cujo sentido o acórdão recorrido precisou e bem.

Só que este aresto não atentou que a exequente não baseara a execução fiscal, ou seja o seu pedido de pagamento coercivo feito na petição inicial do processo de execução fiscal, apenas na escritura de mútuo com hipoteca, acima aludida, mas também nos documentos de fls. 6 e 7 do processo de execução.

Estes documentos de fls. 6 e 7 do processo de execução são, como deles se colhe, notas de débito das quantias que os referidos mutuários então lhe deviam, por força do contrato de mútuo com hipoteca "80/04/21", acima aludido, nelas expressamente identificado, e que a Caixa Geral de Depósitos emitiu, em 22 de Julho de 1992, sob os n.ºs 189 e 194, com relação a dois períodos diferentes de contagem dos juros, constando da primeira que o capital era de 25 954 384$00 e os juros de 84/04/21 a 92/07/16 de 52 202 921$00 e as despesas de 6367$00 e da segunda que o capital era o mesmo da anterior, os juros de 89/07/17 a 92/07/ 16 de 18 906 143$00 e as despesas de 6367$00 e os débitos se agravavam, respectivamente, a partir das últimas datas nelas referidos, de 19 349$00 e 17 425$70 por dia.

Ora, estas notas de débito têm a natureza de títulos executivos, à face do referido arts. 61º n.º 1 do DL. n.º 48 953, de 5 de Abril de 1969 (Lei Orgânica da Caixa Geral de Depósitos) e do art. 159º do Decreto n.º 694/70, de 31 de Dezembro, onde se dispõe que: "A cobrança coerciva de todas as dívidas de que seja credora a Caixa e suas instituições anexas é da competência dos tribunais de 1.ª instância das contribuições e impostos, servindo de títulos executivos

as escrituras, títulos particulares, letras, livranças ou qualquer outro documento apresentado pela instituição exequente, incluindo as certidões extraídas dos livros da sua escrita" (o segundo preceito fala ainda de fotocópias autenticadas, aqui, evidentemente, por este instrumento de técnica ter entrementes surgido), e porque, de acordo com estes preceitos, são instrumentos probatórios especiais da obrigação exequenda ([1]), pois são documentos dos quais consta a obrigação dos mutuários que identificam de pagarem à Caixa as quantias que mencionam a título de capital, juros e despesas.

É claro que, não tendo os ora recorridos arguido a sua falsidade, como bem nota a recorrente, nem demonstrado a inexistência da obrigação ou não ser devido o seu cumprimento, os documentos em causa evidenciam enquanto títulos executivos ou instrumentos probatórios especiais a obrigação exequenda. Ou seja, era aos executados que cabia o ónus de demonstrar que não estavam obrigados a cumprir a obrigação exequenda documentada por tais títulos, não se podendo quedar, como fizeram (art. 37º da petição inicial da oposição), pela afirmação de que "não tinham a obrigação de saber se, para além daquela importância, outras foram ou não entregues aos devedores da Exequente".

E, ao contrário do pressuposto pela Ex.ma Magistrada do M.º P.º, essas notas de débito ou de liquidação da dívida, como lhes chama, são também, para além de títulos executivos especiais, como acima se deixou demonstrado, documentos que demonstram - e neste aspecto também ao contrário do afirmado pelo acórdão recorrido - a realização de parte da prestação futura que foi convencionada na escritura pública de 80/04/21, acima referida, da entrega da diferença do valor do capital que vai entre o que elas mencionam, de 25 954 384$00, e o que é referido na escritura como tendo sido entregue aos mutuários nesse acto, de 13 430 000$00, ou seja, da entrega da prestação futura de capital no montante de 12 524 384$00, preenchendo deste modo o requisito da exequibilidade da mesma escritura que o referido n.º 2 do art. 52º do CPC exige.

Na verdade, este facto está afirmado em tais notas pelas indicações do montante do capital em dívida e da fonte da respectiva obrigação como sendo o contrato de 80/04/21.

Na medida em que a recorrente pede dos executados menos até do que podia exigir-lhes, face a esse contrato e ao registo da hipoteca, não podem o recurso e a causa ter outras soluções que não sejam a do seu provimento e a da sua improcedência, respectivamente.

C - A decisão.

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em conceder provimento ao recurso e em julgar totalmente improcedente a oposição à execução fiscal deduzida pelos ora recorridos.

Custas pelos recorridos apenas na 1.ª e 2.ª instâncias, não sendo devidas custas neste STA por não terem contra-alegado (art.º 3º da Tabela).

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vítor Meira — Baeta de Queiroz.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

([1]) Acórdão do STJ, de 28/5/91, in *BMJ*, 407.º, p. 447.

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

IMPUGNAÇÃO JUDICIAL. IRS. BENEFÍCIO FISCAL.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se o recorrente questiona a liquidação de IRS, muito embora se reporte expressamente a um benefício fiscal que alegadamente lhe deva ser concedido, deve entender-se que o que está em causa é essa liquidação.
II — Assim, a impugnação judicial é o meio próprio para questionar o despacho do Director Distrital de Finanças que indefere a respectiva reclamação graciosa.

Recurso n.º 22 900, em que são recorrente José Augusto de Salles Pimentel Furtado e recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. JOSÉ AUGUSTO DE SALLES PIMENTEL FURTADO, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, o despacho de indeferimento, proferido pelo Director Distrital de Finanças de Lisboa, numa reclamação graciosa no âmbito do IRS.

Alegou vício de violação de lei.

O M.mo Juiz do 2º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A douta sentença recorrida não se mostra devidamente fundamentada, designadamente pela não enunciação dos normativos legais - substantivos ou processuais - que a motivam.

2. O acto do fisco recorrido respeita claramente os critérios de qualificação do acto tributário.

3. De um modo directo ou indirecto, explícito ou implícito, a recusa pelo fisco, sem fundamentação aceitável e legítima, de integrar no EBF, aplicável à situação contributiva específica do recorrente, decorrente do Acordo de Cooperação identificado nos autos, afectou de uma forma manifesta, individual, concreta, o IRS do recorrente, quer o respeitante ao ano de 1994, quer aos anos seguintes.

4. O recorrente suscitou a questão em causa nos autos, em sede e âmbito de aplicação do IRS, em momento oportuno e lugar adequado - a repartição fiscal competente.

5. A douta sentença recorrida violou assim o disposto no art. 28º do DL n. 155/92, de 28/7, os arts. 142º e 144º do CPT, pelo que deve ser revogada, o que é de elementar justiça.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, a EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) O impugnante identifica o objecto deste litígio nos seguintes termos: o "despacho de inde ferimento sobre a reclamação graciosa apresentada no âmbito do IRS, proferido pelo Director Distrital de Finanças de Lisboa, em 97/03/24".

b) E formula o pedido como segue: seja "revogado" o acto em causa, "concedendo-se a isenção de IRS pedida pelo impugnante".

c) (. . .).

3. O recorrente invoca desde logo a nulidade da sentença, defendendo igualmente que houve erro na apreciação do mérito da impugnação.

Vejamos cada uma das questões, começando pela alegada nulidade de sentença.

3.1. Será que existe nulidade de sentença?

Vejamos.

O n.º 1 do art. 144º do CPT diz-nos que "constituem causas de nulidade de sentença . . . a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão . . .

Este artigo está em consonância com o art. 668º, do CPC, nomeadamente, no caso, com a alínea b) do seu n.º 1.

Será que ocorre, na hipótese dos autos, a alegada não especificação dos fundamentos de direito da decisão recorrida?

Tem razão a EPGA quando diz que só a falta absoluta de fundamentação é que integra a nulidade prevista no art. 668º, n.º 1, al. b) do CPC.

Não assim quando a fundamentação seja apenas deficiente, medíocre ou errada.

Que dizer da fundamentação jurídica da decisão recorrida?

Será que há falta absoluta de fundamentação jurídica?

Entendemos que não.

É certo que o Mmo. Juiz *a quo* não produziu um modelo de sentença devidamente fundamentada.

Na verdade, faltou-lhe a indicação do preceito legal em que baseou a sua decisão.

O que o Sr. Juiz disse foi que a hipótese dos autos, posta à consideração do tribunal, não cabia na figura jurídica da impugnação judicial.

Faltou-lhe, porém, indicar o preceito legal respectivo.

Ora, deve entender-se que tal preceito é o que estatui quais os fundamentos da impugnação, que são os elencados no art. 120º do CPT.

Mas, quando o Mmo. Juiz faz referência expressa a um acórdão deste STA, que define qual o objecto da impugnação, mais não está a fazer do que uma referência implícita ao citado art. 120º do CPT.

Assim, a sentença sob censura, não sendo um modelo de fundamentação, não sofre do vício de falta de fundamentação.

Concluímos assim que não existe a alegada nulidade de sentença.

3.2. Vejamos agora a questão de mérito.

O Mmo. Juiz *a quo* julgou a impugnação improcedente, com o fundamento de que o acto de indeferimento não pode servir de "objecto à impugnação judicial", sendo consequentemente contenciosamente inimpugnável.

Só o acto de liquidação subsequente é que pode ser objecto de impugnação.

Será assim?.

Vejamos.

O impugnante, ora recorrente, formulou uma reclamação, junto do Director Distrital de Lisboa, "contra a liquidação de IRS/94, no

valor de 133.498$00 a reembolsar, alegando ter auferido rendimentos no âmbito de acordos de cooperação isentos nos termos do n.º 1 do art. 46º do EBF. . .” - informação de fl. 10.

Concordando com o parecer dos serviços, o Director em causa indeferiu tal pretensão, com o fundamento de que ”a expressão acordos de cooperação empregada neste artigo (46º do EBF), apenas abrange os acordos celebrados com intervenção do Estado Português, designadamente os previstos no n.º 1 do art. 7º do DL n.º 363/85, de 10/9, que aprova o estatuto do cooperante, cuja prestação de serviços será obrigatoriamente efectuada ao abrigo do contrato escrito” informação referida.

E o recorrente foi notificado de tal despacho do seguinte modo: ”. . .a reclamação acima identificada foi indeferida . . .conforme fundamentação que se junta.

”Deste despacho poderá recorrer hierarquicamente, no prazo de 30 dias ou impugnar judicialmente, no prazo de 8 (oito) dias, a contar da notificação, nos termos, respectivamente, dos arts. 100º e 123º, n.º 2, do CPT”.

Ou seja, foi apropria autoridade fiscal que informou o recorrente que um dos modos de reagir contra a sua decisão, era a impugnação judicial.

E o recorrente não pode ser prejudicado por um eventual erro por parte da competente autoridade fiscal.

Hoje, por hoje, dir-se-ia que perspectivando-se mesmo a tese do Sr. Juiz, mesmo assim o despacho, sob censura, seria passível de ser apreciado num processo de impugnação judicial, face ao disposto no art. 97º, nº1, al. p), do CPPT, isto para quem entendesse que se estava perante a hipótese de um indeferimento total de uma isenção fiscal.

Mas o CPPT não estava então em vigor, pelo que não tem aplicação aos presentes autos.

Mas poder-se-ia então dizer que tal despacho seria sempre passível de um recurso contencioso (de acto administrativo de natureza fiscal), com previsão no art. 130º da LPTA.

Haveria então erro na forma do processo, pelo que este haveria de seguir sob a forma própria (recurso contencioso).

Mas, como bem refere a EPGA, o problema há-de ser visto numa outra perspectiva.

Na verdade, o que está em causa, como resulta do que já deixamos dito, é a liquidação em concreto do IRS de 1994.

Ou seja, está em causa o acto tributário.

O que o recorrente questiona é essa liquidação por entender que a mesma foi mal calculada, por isso que os rendimentos auferidos, e que serviram para cálculo do imposto, estavam ”isentos nos termos do n.º 1 do art. 46º do EBF, e não ter mencionado tal facto na sua DR”.

Assim sendo, o que está realmente em causa é a liquidação em concreto do IRS.

É certo que o pedido não está formulado com uma precisão completa, mas é na verdade isto que está em causa.

Ora, estando em causa a liquidação de um imposto, a impugnação judicial é realmente o meio para a sindicar.

E do despacho em causa cabia então impugnação judicial, dado que o recurso hierárquico era meramente facultativo.

E a impugnação procederá se o recorrente beneficiar da pretendida isenção.

E não procederá se não beneficiar de tal isenção.

Ou seja: há que conhecer do objecto do recurso, na perspectiva que avançamos, se não houver outra causa que impeça o seu conhecimento.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e ordenando-se o prosseguimento dos autos, com a prolação de nova sentença que conheça do mérito do recurso, se a tal nada obstar.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Caso julgado. Julgamento implícito. Actos nulos.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A determinação da decisão e da correlativa eficácia de caso julgado no âmbito do julgamento implícito abrange os pontos prejudiciais que forem antecedente lógico indispensável à emissão da parte dispositiva do julgado, nesse campo encontrando os seus limites.

2 — A nulidade dos actos administrativos é, dentro da tradição do direito administrativo e de acordo com o art. 133.º do CPA, uma sanção excepcional, somente aplicável a um pequeno número de ilegalidades graves e evidentes.

Recurso n.º 22 977. Recorrente: António Rodrigues Ferreira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a decisão do TT de 1.ª Instância de Setúbal que indeferiu por intempestivo, o recurso contencioso de anulação do despacho de 23.02.96 do Chefe de Repartição de Finanças que havia negado a isenção de Contribuição Autárquica do prédio que havia sido adquirido para habitação própria e permanente, veio António Rodrigues Ferreira recorrer concluindo a sustentar que:

- o Tribunal quando determinou a forma do processo adequada à pretensão do recorrente e quando se julgou competente para apreciar do seu mérito ordenando que os autos prosseguissem segundo as normas do recurso contencioso, implicitamente apreciou da tempestividade da sua apresentação;

- a limitação dos prazos de interposição da impugnação judicial (forma inicialmente seguida pelo Rte.) e da interposição do recurso contencioso (forma que foi mandado seguir) só podem valer quando está em causa a mera anulabilidade do acto, que não a sua nulidade, pois que a impugnação dos actos nulos não está sujeita a qualquer prazo sendo que na p. i. vem alegado vício determinante da nulidade

e por isso, só a final seria possível ajuizar da tempestividade da mesma petição;

- "tendo indeferido liminarmente a petição de recurso com fundamento de a mesma ter sido apresentada fora de prazo - depois de a ter admitido - o meritíssimo juiz considerou o caso como se tratasse de mera anulabilidade";

- o despacho recorrido violou o disposto no art. 660.º do CPC, o art. 6.º do ETAF e o art. 57.º/1 da LPTA.

Não houve contra-alegação.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º é de parecer que a "convolação" do processo pressupõe que a acção judicial não esteja caducada e esta não foi considerada no despacho que ordenou que o processo seguisse a forma de "recurso contencioso". O prazo de recurso contencioso é de dois meses, contados nos termos do art. 279.º do CCiv. - art. 28.º/1/a) e n.º 2 da LPTA - assim, em 29.05.96, tinha já decorrido o prazo em causa, pelo que deve ser negado provimento ao recurso.

O despacho recorrido entendeu que por despacho transitado em julgado tinha sido decidido haver erro na forma de processo pois que a pretensão do requerente deveria ter seguido as regras do recurso contencioso e não as de impugnação judicial pelo que foram anulados os termos processuais com vista a se aproximar de tal forma processual, pelo que os autos foram autuados e registados nessa referida forma. Porém, o prazo de interposição do recurso contenciosos seria de dois meses a contar da notificação do mesmo, isto é, um prazo substantivo, sendo que o recorrente foi notificado desse despacho em 28.02.96, assim em 29.05.96 há muito que havia decorrido o aludido prazo de dois meses, pelo que o recurso foi interposto fora de prazo, tendo sido o mesmo indeferido.

Cumpre decidir.

O recorrente, visando atacar o despacho que deu por intempestiva a apresentação do procedimento por si interposto fora dos dois meses decorrentes do art. 28.º/1/a) da LPTA, sustentou que em anterior despacho (fls. 35 e segs.), transitado em julgado, se havia apreciado, *pelo menos implicitamente,* da dita tempestividade.

Como que a apontar à decisão recorrida o desatendimento do caso julgado pretensamente formado pela pretérita decisão acerca da referida questão.

A decisão, cuja força há que respeitar, referiu-se a erro na forma de processo por à pretensão do recorrente corresponder a forma de recurso contencioso que não a pretendida de impugnação judicial, apreciando, expressamente, a competência do tribunal para chegar àquela outra injunção.

Mas daí não se pode concluir, como pretende ora o recorrente, ter-se verificado um julgamento implícito abrangendo a questão da caducidade do direito de propor o procedimento em juízo.

Vem sendo entendido que a determinação da decisão e da correlativa eficácia de caso julgado no âmbito do julgamento implícito, mau grado a eliminação do art. 660.º, § único da antiga redacção do CPC pela reforma de 61, o qual mandava considerar resolvidas as questões que constituíssem pressuposto ou consequência necessária do julgamento expresso, abrange os pontos prejudiciais que *forem antecedente lógico indispensável à emissão da parte dispositiva do julgado* ([1]), nesse campo encontrando os seus limites.

([1]) Cf. Ac. do STJ de 20.6.76, em *RU,* ano 110.º, p. 229, anotado favoravelmente por Vaz Serra.

Ora, no caso em apreço, o acervo do dispositivo expresso do julgado acima referido acerca da forma de processo e competência do tribunal não assenta na tempestividade do procedimento, pois entre as questões decididas e esta não existe a relação lógica antecedência-consequência aludida, pelo que quanto à última não se chegou a formar o caso julgado. Basta referir, para mostrar a irredutibilidade da falta do dito nexo consequencial, que os pontos decididos são da ordem processual (nulidades, o da forma processual, excepção dilatória, o da incompetência do tribunal), enquanto que a caducidade do direito de proceder é do campo substantivo, por inspirado em considerações de direito material, constituindo um elemento da relação material ([2]), pelo que enforma, quando deduzido por via, de excepção, excepção peremptória.

Daí, que decaia a pretensão do recorrente.

Também este veio, de forma inconcretizada, alegar ter invocado vício determinante de nulidade (não identificando qual), que não só de mera anulabilidade, ao acto impugnado, mas percorrendo o elenco das causas de pedir da petição inicial (erro nos pressupostos relativos à isenção requerida, violação de lei e vício de fundamentação) nele não se descobrem sinais de invocação de vícios que constituam nulidade, que é , dentro da tradição do direito administrativo e de acordo com o art. 133.º do CPA, uma sanção excepcional, somente aplicável a *um pequeno número de ilegalidades graves e evidentes* ([3]) entre as quais não figuram as invocadas.

Assim, não haveria lugar à declaração de invalidade do acto recorrido e, antes, que guardar o prazo para interposição de recurso contencioso, como o fez o despacho recorrido que o rejeitou por extemporaneidade.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente com taxa de justiça e procuradoria, respectivamente, em 30 000$00 e 50%.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Processo civil; remissão para os fundamentos da decisão; impugnada; nulidade do acórdão.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O art. 713º nº 5 do C. P. Civil, na redacção que lhe foi introduzida pelo DL. 329-A/95, só logra aplicação quanto aos recursos interpostos de decisões proferidas nos processos pendentes após a sua entrada em vigor.

([2]) Cf. Alberto dos Reis, em *Comentário ao CPC,* II. p.14.

([3]) Cf. Marcelo Caetano, *Manual de Direito Administrativo,* I, p. 518. e Esteves de Oliveira e outros, *CPA Comentado, 2.ª ed., p. 641.*

2 — É nulo o acórdão do T.C.A quando deixa de apreciar questões que lhe tenham sido submetidas e cuja decisão não esteja prejudicada pela solução dada a outras.

Recurso n.º 24770; Recorrente: Maria Clara Ferreira Pinto de Oliveira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Fonseca Limão.

Maria Clara Ferreira Pinto de Oliveira, não se conformando com o acórdão do T.C.A, a fls. 108 e seguintes, dele interpôs recurso para este S.T.A, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - A execução fiscal em causa iniciou-se em 1994;

2 - A legislação aplicável é a imposta pelo artº 12º do Código Civil;

3 - O processo terá de ser apreciado à luz do Código de Processo Tributário de 1991 e do Código de Processo Civil sem as alterações posteriores a 1995 e 1996.

4 - Não é assim aplicável o nº 5 do artº 713º do C. P. Civil;

5 - De qualquer jeito teria de se dar cumprimento, no Acórdão recorrido, ao nº 2 do art. 713º e aos arts. 659º e 665º do mesmo diploma.

6 - O Acórdão recorrido não o fez minimamente;

7 - Não usou qualquer fundamentação;

8 - Não descriminou os factos que considera provados e não indicou interpretou e aplicou as normas jurídicas correspondentes.

9 - Não conheceu, fundamentadamente, o erro na forma do processo, não apreciando se a oposição fiscal reveste ou não a natureza de uma contestação à execução em moldes semelhantes à natureza jurídica da contestação em processo declarativo (conclusão 1ª).

10 - Igualmente não conheceu da certeza da dívida, sem interferir com a sua liquidação.

11 - Não conheceu de inexigibilidade dessa mesma divida, ainda sem aquela interferência.

12 - Não conheceu da liquidez dessa mesma divida, ainda sem aquela interferência.

13 - Não atendeu às características obrigatórias do art. 234º do C. P. Tributário.

14 - Não atendeu à extensão e aplicação do art. 286º do C. P. Tributário, como fundamento da oposição nos termos às referidas, em comparação com a al. g) do art. 813º do C. P. Civil, não só para a suspensão da execução mas também para a extinção dessa mesma execução.

15 - Violou frontalmente a al. d) do nº 1 do art. 668º do C. P. Civil aplicável aos presentes autos, cometendo a nulidade de falta de pronuncia.

16 - Para além da violação do numero anterior, o acórdão recorrido violou toda a legislação citada nas presentes alegações e nestas conclusões.

A Fazenda Publica opinou pela improcedência do recurso.

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.

A ora recorrente opôs-se à execução alegando, em síntese, que, não tendo sido ainda decidido o recurso hierárquico que interpôs contra a decisão do indeferimento proferido no processo de reclamação graciosa, devia aquela ficar suspensa até a decisão definitiva do pleito sobre a liquidação do imposto.

A 1.ª instância, depois de ter considerado a oposição tempestiva, concluiu haver erro na forma do processo; mas, mesmo que assim não se entendesse, sempre haveria que concluir pela falta de alegação de factos integradores dos fundamentos admitidos no artº 286º do C.P.T.

A final decidiu, julgando verificado erro na forma de processo, anular o processado subsequente à petição inicial e ordenar a convolação desta em requerimento destinado à execução e a ser conhecido nesta pelo respectivo Chefe.

Esta decisão foi objecto do recurso para o T.C.A, em 13/3/96, que, depois de transcrever o probatório fixado pela sentença recorrida, bem como a parte em que esta se refere ao erro na forma de processo e à falta de alegação de factos integrados dos fundamentos admitidos no art. 286º do C.P.T., fazendo apelo ao art. 713º nº 5 do C.P. Civil, decidiu confirmar itneiramente o julgado em 1ª Instância.

Dito isto, apreciemos as conclusões do recurso, começando pela questão da nulidade do acórdão recorrido.

Nas conclusões do recurso para o T.C.A., a fl. 102, alega a recorrente enexistir erro na forma de processo, que a oposição podia ter por fundamento qualquer facto a provar por documento que não envolvesse a apreciação da legalidade da liquidação e que a dívida exequenda, na pendência do recurso hierárquivo, não se pode considerar certa e exigível.

Acontece que, no caso vertente, o art. 713º, nº 5 do C.P. Civil não era aplicável.

Este preceito legal foi introduzido pelo art. 1º do D.L. 329-A/95, de 12/12, cuja entrada em vigor ocorreu em 1/1/97 (v. art. 16º), passando aplicar-se aos recursos interpostos de decisões proferidas nos processos pendentes após a sua entrada em vigor.

A decisão recorrida, no caso, a sentença de fls. 52 e seguintes, foi proferida em 23/1/96, sendo o recurso interposto em 13/3/96.

Deste modo, não podendo o acórdão recorrido lançar mão do referido preceito legal, deveria, em obediência do disposto no art. 713º nº 2 do C.P. Civil, observar o preceituado nos art. 659º a 665º, nomeadamente, resolvendo, como prescreve o art. 660º nº 2, todas as questões que a recorrente lhe havia submetido e constavam das conclusões de fl. 102.

Como tal não aconteceu, forçoso é concluir que foi violado o dever de pronuncia que impedia sobre o T.C.A. e cometida a nulidade a que alude o art. 668º nº 1 al. d) do C.P. Civil (1ª parte).

Termos em que se acordar em conceder provimento ao recurso e em anular o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de sousa — Benjamim Rodrigues.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Reclamação. Nulidade de acórdão.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se o acórdão reclamado contém os factos dados como provados na sentença, e refere que dada decisão do Presidente da Comissão de Revisão tem enquadramento legal, citando, a propósito, qual é essa disposição legal, deve entender-se que o acórdão está fundamentado de facto e de direito.

II — Se é esse o entendimento vazado no acórdão, que refere ser essa a sua interpretação da lei, não pode dizer-se que haja oposição entre os fundamentos e a decisão.

Recurso n.º 24.788. Recorrente: Manuel Fonseca da Cruz; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **MANUEL FONSECA DA CRUZ,** impugnante nos presentes autos, veio suscitar nulidades no tocante ao acórdão proferido nesta Secção, em 10/05/00, que concedeu provimento ao recurso interposto pelo Representante da Fazenda Pública, julgando, em consequência, improcedente a impugnação.

É do seguinte teor o quadro conclusivo das suas alegações tendentes a demonstrar a ocorrência das citadas nulidades:

1. No acórdão prolatado não se encontram especificados os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

2. No mesmo acórdão, os elementos de facto e de direito especificados importam uma decisão diversa daquela que foi proferida.

3. O vogal da Fazenda Pública, no seu laudo, considerou como custo aqueles 21.538.400$00, com fundamento nos elementos da escrita do contribuinte e com fundamento numa presunção e avaliação correcta da escrita.

4. Quem não considerou os elementos da escrita do contribuinte, não considerando como custo o que o contribuinte teve que pagar aos Serviços Hidráulicos foi o Sr. Presidente da Comissão de Revisão, quando era de presumir que, com base nos elementos da escrita do contribuinte, que este teria de pagar aos Serviços Hidráulicos um custo correspondente aos metros cúbicos de areias acusados em falta.

5. O acórdão proferido padece de nulidade, por se verificarem relativamente a ela os vícios referidos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art. 668º do CPC.

6. A sentença proferida pelo Tribunal de 1.ª Instância é legal e justa.

7. A decisão do Sr. Presidente da Comissão de Revisão violou o artigo 87º do CPT, então em vigor.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, a EPGA defende que não existem as invocadas nulidades.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Vejamos se ocorrem as citadas nulidades.

O reclamante imputa ao acórdão sob censura as nulidades previstas nas alíneas b) e c) do n. 1 do art. 668º do CPC (nulidades igualmente previstas no art. 144º, n.º 1, do CPC).

A al. b) reporta-se à nulidade da sentença (aqui acórdão), quando a mesma não especifique os fundamentos de facto e de direito que justifiquem a decisão, de passo que a al. c) se reporta à oposição entre a decisão e a sua fundamentação.

Que dizer?

Pois bem.

Os fundamentos de facto são aqueles mesmos que justificaram a decisão de 1.ª Instância, e que levaram então à procedência da impugnação.

Na verdade, a decisão recorrida fixou determinada factualidade.

No recurso interposto para este Supremo Tribunal, a matéria de facto não foi questionada, tornando-se definitivo o julgamento em matéria de facto em 1.ª Instância.

E por isso a mesma não foi posta em causa.

Aliás, no acórdão sob censura foi-se até mais longe. Precisou-se inclusivamente a posição expressa pelo Presidente da Comissão de Revisão, na fundamentação da sua decisão.

E daí partiu-se para a consideração da razoabilidade e da legalidade da decisão do Presidente da Comissão, que se continha dentro do condicionalismo legal previsto no n.º 3 do art. 87º do CPT.

E porque é esta a posição do Tribunal, na interpretação que faz da lei, daí resulta que os fundamentos não estejam em oposição com a decisão, pelo que não ocorre a nulidade prevista na al. c) do nº 1 do art. 668º do CPC, de passo que há também fundamentação de facto e de direito, pelo que igualmente não ocorre a nulidade prevista na al. b) do n.º 1 do citado preceito legal.

A interpretação da lei que o Tribunal tem é aquela que consta do acórdão proferido.

No fundo, o que o recorrente manifesta é a sua discordância quanto à decisão.

Mas essa é uma questão diversa, a que não é possível atalhar através da presente reclamação.

3. Termos em que se acorda em indeferir a reclamação apresentada pelo impugnante.

Custas pelo impugnante, fixando-se a taxa de justiça em Esc. 20.000$00.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira — Brandão de Pinho.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Recurso: 24.790, em que são recorrente a SUPERBIT-Computadores — Sociedade Extinta e Recorrida a Fazenda Publica. Relator, o Exm.º Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por SUPERBIT -COMPUTADORES, LDa, do aresto do TCA, proferido em

12/Out/99, que negou provimento ao recurso, que a mesma interpusera de despacho da 1ª Instância.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"A) - Do resultado do exame à escrita, não foi a oponente, aqui recorrente notificada como a Lei impõe nos Art.ºs 19.º, 20.º, 21.º 64.º, 75.º 13.º 81.º e 32.º do CPT;

B) - Interposto recurso da Douta decisão do Tribunal de 1.ª Instância, não foi o mesmo admitido por Douto despacho a fl. 49;

C) - Foi a recorrente notificada do Douto despacho em 05/05/98, isto é um dia após o transito em julgado da Douta decisão;

D) - Interposto novo recurso a fls. 59/60, foi o mesmo indeferido, com fundamento na falta de suporte legal;

E) - Por Douto despacho a fl. 64, viu a recorrente a sua pretensão negada, sendo em consequência condenada pelo incidente;

F) - Do Douto despacho a fl. 64, interpôs a recorrente recurso para o Douto TCA, foi este admitido por Douto despacho a fls. 73/74;

G) - Apresentadas as Alegações e Conclusões, foi proferido o Douto Acordão, que negou provimento ao recurso, sendo deste Douto Acordão que agora se recorre;

H) - O recurso do Douto despacho a fl. 55, foi indeferido por não estar subscrito por Advogado;

I) - E quanto ao recurso interposto a fl. 68, sendo o requerimento subscrito pela aqui recorrente e foi admitido;

J) - Ora, não versando o recurso sobre matéria de direito, não tem de ser subscrito por Advogado, neste sentido, A. Reis CPC Anotado, Vol. 1112 e 113, - despachos a fls. 55 e 64;

K) Há assim, um nítido confronto entre despachos a fls. 56, 64 que não admitiram o recurso e a fls. 73/74 que admitiu o recurso.;

L) - As ilegalidades da Administração Fiscal eram conhecidas do Tribunal a quo, com violação da normas de direito fiscal, arts. 191º, 20.º, 21.º, 64.º, 75.º, 13.º, 81.º e 32.º do CPT; normas constitucionais, arts. 266.º n.º 2, 268.º da CRP e art.º 1.º do Decreto-Lei 256-A/77 de 17 de Junho;

M) - Ilegalidades estas inobservadas pelo Douto Tribunal de 1.ª Instância;

N) - O Douto despacho a fl. 64, deveria ter sido objecto de uma profunda reapreciação pelo Tribunal *a quo,* com vista à sua impugnação;

O) - É manifesta a omissão objecto de uma inexactidão devida do Douto Acordão;

P) - Enferma assim o Douto Acordão de vício de nulidade, previsto no art. 668.º al. d) do C.P.C., pelo que deverá o mesmo ser impugnado.

Q) - Pretende a recorrente seja reapreciada a decisão do Douto Acordão, por desconformidade com a Lei.

Termos em que, nos melhores de Direito e com o sempre mui douto suprimento de V. Ex.as, deve ser dado provimento ao presente recurso, anulando-se o Douto despacho a fl. 64 e consequentemente seja impugnado o Douto Acordão de que se recorre.

Assim como sempre V.Exa., fará a costumada e boa JUSTIÇA."

O Ex.mo Magistrado do M.P., emitiu parecer, no sentido da extinção da instância, nos termos dos arts. 4.º do CPT e 287.º al. e) do C.P.Civil, dada a extinção da executada, aqui opoente.

Estão corridos os vistos legais.

Segundo resulta dos autos, a recorrente foi já extinta, tendo-se encerrado a liquidação, com anotação na Conservatória do Registo Comercial e publicação no *Diário da República,* 3.ª série, de 23/10/98.

Mas, assim sendo, mostra-se impossível a lide, o que determina a extinção da instância - art. 287.º al. e) do C.P. Civil.

Termos em que se acorda julgar extinta a instância.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator). — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Processo de transgressão. Recurso. Alegações que se reportam apenas à alegada ilegalidade do acto tributário. Consequências. Prescrição do imposto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Condenado o transgressor a pagar imposto, não pode este vir insurgir-se contra a sentença recorrida, alegando apenas e tão-só a falta de fundamentação do acto tributário.

II — Mister seria que assacasse à sentença recorrida vícios conducentes à sua revogação.

III — O imposto de sisa prescreve no prazo de 10 anos.

Recurso n.º 24 837; Recorrente: FIDA — Urbanização e Construção, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **FIDA - Urbanização e Construção, Lda.,** com sede em Vale Garrão, Almansil, Loulé, foi condenada, em processo de transgressão, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, a pagar ao Estado a quantia de 1.358.637$00, sendo 840.000$00 de imposto de sisa e 518.637$00 de juros compensatórios. De passo, foi julgado extinto, por prescrição, o procedimento judicial.

Inconformada, a transgressora interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O acto recorrido enforma de vício de forma, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 82º e 21º do CPT.

2. Tal vício resulta, respectivamente, da falta de fundamentação expressa do acto de liquidação adicional de sisa que ora se pretende exigir.

3. A consequência legal de tal vício importa a anulabilidade do acto recorrido, nos termos legais.

4. Termos em que se requer aos Venerandos Conselheiros se dignem declarar a extinção, por prescrição, do imposto subjacente à dívida fiscal, objecto do presente recurso e, consequentemente, a ordenar o arquivamento e anulação dos autos à margem identificados, nos

termos e para os efeitos do disposto nos arts. 180º do CSISD e 34º do CPT, conjugado com os arts. 5º do DL n. 398/98, de 17/12, e 48º da LGT.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, a EPGA emitiu douto parecer, sustentando que a "decisão recorrida procedeu a uma correcta fixação dos factos provados, interpretação e aplicação da lei, não merecendo qualquer reparo".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. Por escritura pública de 22/11/88 a arguida declarou adquirir pelo preço de 7.000.000$00 o prédio rústico do art. 1925 da freguesia de Alcantarilha, do concelho de Silves, com o valor matricial de 140.000$00.

2.2. Tal aquisição destinou-se à instalação nesse local do parque de diversões aquáticas denominado "The Big One".

2.3. O preço real de tal contrato foi de 14.000.000$00.

2.4. Em 16/06/88 foi-lhe levantado o respectivo auto de notícia, que foi registado no dia seguinte.

3. Suscita a recorrente, agora pela primeira vez, a prescrição do imposto vide conclusão 4ª das alegações de recurso.

Como é óbvio, tal alegada prescrição decorrerá de determinada factualidade. Que este Supremo Tribunal pode conhecer imediatamente pois a mesma decorre dos autos. Melhor: do próprio probatório da sentença recorrida.

Vejamos.

Ocorrerá a alegada prescrição?

Como se sabe, o imposto aqui em causa é o imposto de sisa.

Os factos que estão na sua origem datam de 1988 — ponto 2.1. do probatório.

À data, o prazo de prescrição era de 20 anos (vide o art. 180º do CMSISSD e art. 27º do CPCI).

Porém, aquele art. 180º foi alterado pelo DL n. 119/94, de 7/5, que passou a dispor o seguinte:

"O imposto municipal de sisa ... prescrevem nos termos do art. 34º do Código de Processo Tributário."

Dispõe este normativo:

"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.:."

Resulta do exposto, com toda a evidência, que não ocorreu ainda a prescrição do imposto vide art. 297º, n.º 1, do Código Civil.

E que dizer do alegado vicio de forma (conclusões 1ª a 3ª das alegações de recurso)?

A recorrente sustenta a anulabilidade do *acto de liquidação,* por falta de fundamentação.

E que a recorrente se reporta a um *acto de liquidação* resulta dos preceitos alegadamente infringidos, que diz serem os arts. 82º e 21º do CPT.

Pois bem.

Não estamos perante qualquer acto de liquidação, mas antes perante uma sentença, proferida em processo de transgressão, que condenou a recorrente no pagamento de um imposto e juros compensatórios.

Assim, o que podia estar em causa era a sentença e não um acto de liquidação que não existe.

Ora, o recorrente não imputa qualquer vício à dita sentença.

Assim sendo, e permanecendo intocada a sentença, o recurso está inexoravelmente condenado ao insucesso.

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em Esc. 30.000$00.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Execução fiscal. Competências da Administração Fiscal e dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância (arts. 43º AL. g) e 237º do C.P.T.). Actos administrativos e jurisdicionais. Não inconstitucional idade daqueles normativos.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Os artigos 43º al. g) e 237º do Código de Processo Tributário definem, no processo de execução fiscal, o que compete aos serviços da administração e o que é da competência dos tribunais tributários.

II — Deles se retira que competem à Administração Fiscal os actos não jurisdicionais, cabendo o conhecimento destes aos tribunais.

III — Tais normativos não são inconstitucionais pois não atribuem aos órgãos da administração competências que a Constituição da República Portuguesa reserva aos tribunais.

Recurso n.º 25027, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido Alcídio Manuel Martins Mateus Ferreira e de que foi Relator o Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Alcídio Manuel Martins Mateus Ferreira deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra oposição à execução fiscal contra si instaurada.

Por sentença do Mmo Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada improcedente.

Inconformado com tal decisão dela recorreu o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

A) O processo de execução fiscal, na configuração delineada no Código de Processo Tributário, é um processo de natureza judicial;

B)No processo de execução fiscal, em paralelo com actos com natureza materialmente administrativa, cabe nos poderes do Chefe da

Repartição de Finanças a prática de actos materialmente jurisdicionais, como são a formulação do juízo sobre a exequibilidade do título executivo, a penhora (*rectius,* a decisão de penhorar) bem como a venda dos bens penhorados;

C) As normas do Código de Processo Tributário, ao conferirem aos chefes das repartições de Finanças poderes para a prática de tais actos, estão feridas de inconstitucionalidade material, por violação do princípio da separação de poderes consagrado constitucional, nomeadamente, nos arts. 111º., nº. 2, 202º., nºs. 1 e 2, 212º., nº. 3, 268º., nº. 5, da CRP;

D) A douta sentença sob recurso, ao não considerar verificada a arguida inconstitucionalidade violou os invocados princípio e preceitos constitucionais.

E) As mesmas normas do Código de Processo Tributário, que conferem poderes aos chefes das repartições de finanças para a prática dos referidos actos jurisdicionais, estão feridas de inconstitucionalidade orgânica, por violação do preceituado no art. 165º., nº.1, al. p), da CRP.

F) A douta sentença, ao não declarar tal inconstitucionalidade, violou o invocado preceito legal.

A Fazenda Pública contra-alegou formulando as seguintes conclusões:

a) A posição funcional do chefe da repartição de finanças em matéria de execução fiscal é definida pelo nº 2 do artigo 60º do ETAF.

b) O nº 2 do artigo 60º do ETAF atribui ao chefe da repartição de finanças a posição de auxiliar do juiz.

c) O ETAF foi emanado ao abrigo da autorização legislativa conferida pela Lei nº 29/83, de 8 de Setembro.

d) A força executiva dos títulos de cobrança, com equiparação a decisão com trânsito em julgado, é de molde a atribuir ao acto de instauração da execução a qualificação de um acto de natureza administrativa própria de um auxiliar do juiz.

e) As normas dos artigo 43º, alinea g) e 237º, nº 2 do CPT não enfermam de inconstitucionalidade material ou orgânica.

Pela Exma. Magistrada do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, citando vários acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Constitucional.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. Ao oponente foi enviado o aviso de fl. 30, acompanhado da certidão de dívida de fls. 31 e 32.

2. A revelarem, nesse enunciado que o oponente é devedor à Fazenda Nacional da quantia aí expressa, proveniente de IVA respeitante aos períodos aí individualizados, acrescido de juros de mora.

3. Consultando "certidão" da 2.ª Repartição de Finanças do Concelho de Coimbra.

4. *In casu* a "certificar" nos termos expressos por José António Moreira Bento, chefe da 2.ª Repartição de Finanças do Concelho de Coimbra.

5. Também referindo que "...e porque tendo sido notificado nos termos do art. 27º do CIVA não satisfez o seu pagamento no prazo de cobrança voluntária, que terminou em 17.03.97, passo a presente certidão, para que de conformidade com o mesmo código, se proceda executivamente contra o referido devedor".

6. O processo de execução fiscal nº 97/102.081.1, a que diz respeito a presente oposição, foi instaurado com base nos títulos executivos de que se juntam fotocópias nos autos, de fls. 34 e 35.

7. Para efeitos de citação, foi enviado em 07.04.97, o ofício nº 1996, registado com aviso de recepção.

Assentes estes factos apreciemos o recurso.

Baseia-se o recurso na inconstitucionalidade - material e orgânica - das normas do Código de Processo Tributário que conferem aos chefes de repartição de finanças poderes para a prática de actos que o recorrente considera materialmente jurisdicionais. Tais normas são, como refere na petição e no ponto 2 das alegações de recurso, os artigos 43º alínea g) e 237º nº1 do Código de Processo Tributário. Em seu entender, elas violariam o princípio da separação de poderes, consubstanciando inconstitucionalidade material, por violação dos artigos constitucionais (na redacção anterior a 1997) 114º nº 2, 205º nº 1 e 2, 214º nº 3 e 268º nº 5, e inconstitucionalidade orgânica por atribuição ao chefe da repartição de finanças de poderes para a prática de actos jurisdicionais em violação do artigo 165º nº 1 al. p) da Constituição da República Portuguesa.

Vejamos primeiro o que se dispõe em tais normativos.

"Artigo 43º (competência da administração fiscal):

"Aos serviços da administração fiscal cabe:

(. . .);

g) Instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a eles respeitantes, salvo o que se dispõe no nº 2 do artigo 237º

Artigo 237.º (competências):

1 - É competente para o processo de execução fiscal a repartição de finanças do domicílio ou sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação, salvo tratando-se de coima fiscal e respectivas custas, caso em que será competente a repartição de finanças onde tiver corrido o processo da sua aplicação.

2 - Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área onde correr a execução, depois de ouvido o Ministério Público, nos termos do nº 2 do artigo 41.º, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, a verificação e graduação de créditos e a anulação da venda, bem como os recursos referidos no artigo 355º.

3 - Compete ainda ao tribunal tributário de 1.ª instância o conhecimento de todas as questões relativas à legitimidade dos responsáveis subsidiários, incluindo a culpa das pessoas referidas nos artigos 12º e 13º, devendo a prova ser feita na oposição."

Embora o processo de execução fiscal tenha natureza judicial, como refere o artigo 103º da Lei Geral Tributária, refere logo o mesmo artigo que tal ocorre sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, com possibilidade de reclamação para o juiz., o que aliás está em consonância com os artigos do Código de Processo Tributário que o recorrente considera inconstitucionais. O que se verifica em ambos os casos é a existência de uma fase administrativa da competência do chefe da repartição de finanças que não pode abranger a decisão de qualquer questão de âmbito jurisdicional, sendo as questões desse âmbito que no processo se suscitem, decididas pelos tribunais. Aquele artigo 237º que transcrevemos explicita perfeitamente essa divisão de competências entre as autoridades tributárias e os tribunais.

Como se refere na anotação 4 ao artigo 151º do CPPT (Jorge Lopes de Sousa) "a função jurisdicional caracteriza-se por consistir

na resolução de um conflito de interesses, tendo como fim especifico a realização do direito e da justiça e destinando-se a dar satisfação ao interesse público da composição dos conflitos, não sendo o órgão competente para decidir interessado no conflito, estando perante o mesmo numa situação de indiferença e de neutralidade". E continua, transcrevendo do acórdão do Tribunal Constitucional nº 104/85 de 26 de Junho: "É certo que existe algum paralelismo, alguma analogia, entre a função jurisdicional e a função administrativa: ambas, como funções do Estado, são expressão do *imperium* emanado da soberania popular, ambas são executivas e ambas agem sobre o caso concreto. Mas apesar de ligadas entre si por estes pontos comuns, mantém-se no fundo irredutivelmente diferenciadas.

A separação real entre a função jurisdicional e a função administrativa passa pelo campo dos interesses em jogo: enquanto a jurisdição resolve litígios em que os interesses em confronto são apenas os das partes, a Administração, embora na presença de interesses alheios, realiza o interesse público. Na primeira hipótese, a decisão situa-se num plano distinto do dos interesses em conflito; na segunda hipótese, verifica-se uma osmose entre o caso resolvido e o interesse público.

Todavia, ainda por outra vertente se distinguem as funções consideradas: ao passo que o *medium* da jurisdição é a vontade da lei (concretizada no apuramento da conclusão decisória a partir de premissas previamente enunciadas do silogismo judiciário), o *medium* da Administração é a vontade própria (o que pressupõe a possibilidade de agir sobre as várias alternativas propostas pela lei).

"Postas estas considerações vejamos então se ocorrem as inconstitucionalidades invocadas.

No artigo 114º nº 2 da Constituição da República Portuguesa consigna-se que nenhum órgão de soberania pode delegar o seu poder noutros órgãos, a não ser nos casos e nos termos expressamente previstos na Constituição e na lei. No caso vertente não ocorre qualquer delegação de poderes por parte dos tribunais na administração fiscal, sendo as competências desta no processo executivo as que a lei lhe atribui. Por isso não padecem as normas em causa de tal inconstitucionalidade.

No artigo 95º da Constituição da República Portuguesa atribui-se aos tribunais a função de administração da justiça em ordem a assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, repressão da violação da legalidade democrática e resolução de conflitos de interesses públicos e privados. Não exercendo as entidades administrativas referidas nos questionados artigos do Código de Processo Tributário funções jurisdicionais não podem considerar-se tais normas inconstitucionais nos termos deste artigo.

No artigo 214º nº3 da Constituição da República Portuguesa atribui-se aos tribunais administrativos e fiscais competência para julgamento de acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais. Não atribuindo os artigos em causa competência para julgar acções ou recursos às repartições de finanças ou a outros órgãos da administração fiscal não subsiste tal inconstitucionalidade.

Por seu turno o artigo 268º nº5 da Constituição da República Portuguesa garante aos administrados o acesso à justiça administrativa para tutela dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos. Não condicionando os artigos em causa tal garantia não sofrem os mesmos de tal inconstitucionalidade.

Face à apreciação que fizemos da conexão entre os artigos 43º al. g) e 237º do Código de Processo Tributário e os invocados artigos constitucionais terá de concluir-se que não ocorre a inconstitucionalidade material dos mesmos por tais normas, contrariamente ao que diz o recorrente, não conferirem ao chefe da repartição de finanças poderes para a prática de actos jurisdicionais.

Quanto à inconstitucionalidade orgânica invoca o recorrente que as mesmas normas violam o disposto no artigo 165º nº 1 al. p) da Constituição da República Portuguesa. Tal norma atribui à Assembleia da República, salvo autorização ao governo, competência exclusiva 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". Como vimos os artigos em causa não se reportam à organização e competência dos tribunais e magistraturas nem atribuem às repartições de finanças a competência para a composição de conflitos. Por isso não há qualquer violação da competência exclusiva da Assembleia por parte dos artigos citados, não sendo, como dissemos, os actos que praticam actos jurisdicionais.

Como se refere no acórdão do Tribunal Constitucional 331/92 de 21 de Outubro, ainda que se aceite que o processo de execução fiscal, tal como é gizado no C.P.T., assumiu uma "natureza administrativa", o que é certo é que nele se consagra que compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área onde correr a execução decidir os incidentes e demais situações a que se refere o artigo 237º do Código de Processo Tributário. Citando Lima Guerreiro e Dias Mateus refere tal acórdão que no novo ordenamento adjectivo tributário a competência meramente administrativa foi confiada às autoridades fiscais, sendo reservada aos tribunais tributários a decisão de "questões de julgamento nitidamente jurisdicionais". E conclui que, atentas as funções reservadas aos tribunais tributários, "não fica despojado o cerne ou núcleo essencial da missão que a Constituição confiou aos órgãos de soberania tribunais".

Por tudo o que ficou exposto terá de concluir-se que os normativos arguidos de inconstitucionalidade pelo recorrente não padecem de tal vício, não lhe assistindo por isso razão.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em negar provimento ao recurso e assim manter a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente. fixando em 60 % a procuradoria.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Vítor Manuel Marques Meira.* (Relator). — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 2 Maio de 2001.

Assunto:

Condenação por factos diversos dos constantes do auto de notícia.

Doutrina que dimana da decisão:

Devendo o auto de notícia conter a descrição dos factos constitutivos da infracção vista a assegurar a defesa do arguido, não pode a decisão que aprecia o acto que aplica a agravar a coima com fundamento em factos não constantes do auto de notícia.

Recurso n.º 25 420. Recorrente: Armindo Lourenço do Vale; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Armindo Lourenço do Vale recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, negou provimento ao recurso de contra-ordenação e condenou o recorrente na coima de 200.000$00.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. O auto de notícia é nulo por dele não constar a existência/devidamente expressa quanto à presencialidade da verificação da imputada infracção; bem como por dele não constarem as assinaturas dos alegados autuantes;

2. São aplicáveis ao arguido ora recorrente os benefícios do PERDÃO concedidos pela Lei n.º 15/94 de 11 de Março e Lei n.º 29/99 de 12 de Maio;

3. Não deve ser aplicada qualquer coima ao arguido, tendo em conta o regime do art.º 116.º da L.G.T., cujos requisitos a sua conduta preenche como dos autos resulta.

4. O agravamento da coima aplicada ao arguido carece de fundamento legal e factual;

5. Mostram-se violados pela sentença ora recorrida entre outros, o art.º 195.º, n.º 1, al. b) e n.ºs 3 e 4, do CPT; art.º 116.º da LGT; o art.º 9.º, n.º 4 da Lei n.º 15/94 de 11 de Maio; Lei n.º 29/99 de 12 de Maio; art.º 35.º, n.º 1 do RGIFNA, e art.º 18.º do DL. 433/82, de 27/10.

6. Deve o presente recurso ser recebido, julgado procedente e, em consequência, declararem-se procedentes as nulidades, declararem-se aplicáveis os perdões legais, extinta a obrigação de pagamento de qualquer coima ou se assim não for entendido, aplicar-se ao arguido apenas o montante mínimo legal, o qual, neste caso se mostrará adequado à respectiva conduta.

O EMMP sustenta que do auto de notícia consta que o seu signatário verificou pessoal e directamente a factualidade ali participada, quando se encontrava no exercício das suas funções e que do auto de notícia consta a assinatura do autuante de forma expressa pelo que não ocorre a nulidade suscitada.

Acrescenta que não pode beneficiar do perdão previsto nas Leis n.ºs 15/94 de 11/5 e 29/99 de 12/5 por se encontrar a mesma excluída do âmbito destas leis pela al. ff) do art.º 1.º e art.º 7.º quando referem expressamente que se encontram excluídas destas amnistias as infracções que constituam ilícito fiscal, como é o caso dos autos.

Refere que não podia beneficiar do regime de isenção de coima previsto no art.º 116.º da LGT pois que nos termos deste preceito legal verificando-se que a prática da infracção não ocasionou prejuízo efectivo à receita fiscal, não se mostra regularizada a falta cometida, nem se pode claramente considerar que a falta revela um diminuto grau de culpa mostrando-se a coima perfeitamente justa e adequada.

Afirma que como consta da decisão recorrida esta alterou a factualidade apurada e considerou dolosa a conduta do recorrente, alterando em conformidade o montante da coima em que este foi condenado o que seria permitido pelo art.º 212.º/1/d) do CPT, não sendo esta norma revogada pelo art.º 72.º-A do DL 433/82, de 27-10, com a redacção que lhe foi dada pelo DL 244/95, de 14/9, já que estamos perante norma especial relativamente a esta.

Conclui que não vigorando o princípio da reformatio in pejus a faculdade de recorrer das decisões condenatórias fica claramente condicionada, num sistema em que a opção do arguido pelo recurso implica um sério risco de prejuízo para a sua situação jurídico contra-ordenacional pelo que um arguido que sabe que a sua pena pode vir a ser agravada se interpuser recurso, tenderá a evitar o exercício o direito que lhe cabe pelo que a norma impugnada viola o direito ao recurso previsto no n.º 1 do art.º 32.º da CR, sendo, assim, inconstitucional pelo que merece provimento o recurso.

2. A decisão recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1.º No dia 4/2/98 foi levantado ao arguido o auto de notícia junto a fl. 3, por o arguido não possuir contabilidade organizada, nem qualquer outro tipo de registo, para as suas operações, não obstante ter realizado operações registáveis.

2.º Foi nessa data notificado para proceder à organização da escrita.

3.º A fl. 13 apresentou a sua contestação ao auto de notícia.

4.º A fl. 26 foi proferida decisão que condenou o arguido na coima p. e p. pelo art.º 35/1 do RJIFNA em esc. : 50.000$00.

5.º A fl. 36 o arguido interpôs o presente recurso.

6.º o arguido tem sido tributado em sede de IRS na categoria C pelo exercício de actividade de compra e venda de bens imobiliários e, encontrava-se isento de IVA e de contabilidade organizada.

7.º De acordo com os anexos B1 às declarações mod. 2, apresentadas pelo contribuinte, nos termos do art.º 57/2 do CIRS, o arguido realizou operações sujeitas a registo nos anos de 1993 e 1996.

8.º O arguido não tinha qualquer registo nem contabilidade organizada, mas tinha comprado os livros necessários para tal.

9.º O arguido é reformado das Finanças, onde fora técnico verificador.

10.º Dedica-se ao negócio de compra e venda de propriedades.

11.º Agiu determinado por vontade livre e consciente, bem sabendo que a sua conduta era proibida por lei.

3.1. Sustenta o recorrente na conclusão la das suas alegações que o auto de notícia é nulo por dele não constar a existência/devidamente expressa quanto à presencialidade da verificação da imputada infracção bem como as assinaturas dos alegados autuantes.

A decisão recorrida entendeu inexistir nulidade do auto de notícia pois que conforme refere o auto de notícia, o senhor perito verificou a factualidade nele constante, quando se encontrava no exercício de funções de fiscalização ao recorrente, na rua António Joaquim Henriques, n.º 11 em Setúbal o qual afirma que verificou pessoal e directamente os factos que em tal auto são enunciados.

Acrescenta, ainda, que a circunstância de o arguido não estar presente determina que o auto de notícia por ele não seja assinado, apenas tendo de constar desse auto, a menção dos motivos da falta da assinatura, conforme estabelece a al. h) do n.º 2 do art.º 185.º do Código de Processo Tributário.

Ainda segundo a mesma sentença não existe qualquer nulidade por falta de assinatura do autuante, pois do referido auto de notícia consta tal assinatura.

Contrariamente ao sugerido pelo recorrente não se tornava necessário que estivesse presente o recorrente para que o autuante pudesse presenciar os factos que relata.

Igualmente não basta dizer que o auto não está assinado pelo autuante por se encontrar apenas rubricado.

Conclui-se que não ocorre tal nulidade na decisão em apreciação.

3.2. Defende o recorrente na conclusão 2.ª que são aplicáveis ao arguido, ora recorrente, os benefícios do perdão concedidos pela Lei n.º 15/94 de 11 de Março e Lei n.º 29/99 de 12 de Maio.

Sobre esta questão entendeu a decisão em apreciação que a Lei n.º 15/94, de 11 de Maio, não amnistia as contravenções de natureza fiscal, tal como resulta da al. ff) do seu artigo 1.º ou do art.º 7.º da Lei n.º 29/99, de 12 de Maio pelo que o arguido não está abrangido por qualquer perdão.

E se aquele primeiro preceito exclui da amnistia as contravenções de natureza fiscal este exclui da mesma amnistia os ilícitos fiscais o que nos leva a concluir que não cabe na alçada destes preceitos normativos a infracção a que se reportam os presentes autos.

Consequentemente não podia declarar-se a amnistia da infracção a que se reportam os presentes autos uma vez que os preceitos invocados excluem do seu campo de aplicação a infracção a que se reportam os presentes autos.

3.3. Nas demais conclusões das alegações sustenta o recorrente que não lhe deve ser aplicada qualquer coima, tendo em conta o regime do art.º 116.º da L.G.T., cujos requisitos a sua conduta preenche como dos autos resulta carecendo o agravamento da coima aplicada ao arguido de fundamento legal e factual.

Sustenta o EMMP que a decisão recorrida alterou a factualidade apurada e considerou dolosa a conduta do recorrente, alterando em conformidade o montante da coima em que este foi condenado o que seria permitido pelo art.º 212.º/1/d) do CPT, não sendo esta norma revogada pelo art.º 72.º-A do DL 433/82, de 27-10, com a redacção que lhe foi dada pelo DL 244/95, de 14/9, já que estamos perante norma especial relativamente a esta.

Conclui que não vigorando o princípio da reformatio in pejus a faculdade de recorrer das decisões condenatórias fica claramente condicionada, num sistema em que a opção do arguido pelo recurso implica um sério risco de prejuízo para a sua situação jurídico contra-ordenacional pelo que um arguido que sabe que a sua pena pode vir a ser agravada se interpuser recurso, tenderá a evitar o exercício do direito que lhe cabe pelo que a norma impugnada viola o direito ao recurso previsto no n.º 1 do art.º 32.º da CR, sendo, assim, inconstitucional pelo que merece provimento o recurso.

Entende-se, contudo, que se torna desnecessário apreciar esta questão de saber se viola o princípio constitucional do direito ao recurso a possibilidade de ser agravada a pena do arguido.

Igualmente se torna desnecessário determinar se o direito ao recurso implica imediata e necessariamente que tenha de ser mantida a pena que foi aplicada ao arguido e se esta impossibilidade de agravamento da pena tem consagração como princípio constitucional.

Com efeito na situação dos autos e conforme consta do auto de notícia, ponto 3.º, a infracção foi imputada ao arguido a título de mera negligência.

Na verdade afirma-se em tal ponto que "não foi detectada a intenção deliberada, no não cumprimento das obrigações fiscais, pelo que se atribui ao seu procedimento, a mera negligência".

Foi com esta delimitação factual que foi aplicada ao arguido a coima de 50.000$00 pela entidade administrativa competente.

Não podia, por isso, em recurso ser condenado o recorrente por factos diversos e que integrariam a conduta dolosa que levou a decisão recorrida a agravar a coima para 200.000$00.

Parece-nos podermos concluir que a decisão recorrida condenou o recorrente por factos diversos dos constantes do auto de notícia.

Com efeito e por força do art.º 185.º/2/d) e e) do CPT o auto de notícia deve conter a descrição dos factos constitutivos da contra-ordenação e as circunstâncias respeitantes ao arguido e à contra-ordenação que possam influir na determinação da responsabilidade.

O auto de notícia deve, por isso, conter a narração discriminada e precisa dos factos que constituem a infracção com vista a assegurar a defesa do arguido.

É entendimento corrente que o tribunal só pode condenar por infracção diversa daquela por que o arguido foi acusado desde que os seus elementos constitutivos sejam factos que constem da acusação ou tenham sido alegados pela defesa ou resultem da discussão da causa, se, neste último caso, tiver por efeito diminuir a pena (STA 23-7-69; Ac. D. N.º 99.º p. 372).

É igualmente entendimento jurisprudencial corrente que a relação jurídico processual penal fiscal se constitui pela acusação do MP e nos precisos termos desta, não podendo desenvolver-se fora destes limites (STA 10-1-73, *Ap. DG* de 20-8-74) podendo, com as necessárias adaptações adoptar-se igualmente entendimento quanto à matéria constante do auto de notícia.

Não podia, pelo exposto, a decisão recorrida condenar o recorrente com fundamento em factos diversos dos constantes do auto de notícia não podendo, com esses factos agravar a coima do arguido.

Entende-se, contudo, que a coima de 50.000$00 que havia sido aplicada ao recorrente devia ser mantida.

Com efeito estando assente que o recorrente não possuía contabilidade organizada, nem qualquer outro tipo de registo para as suas operações, de acordo com o que determina o art.º 111.º/1 do CIRS, não obstante ter realizado operações registáveis, pelo que variando a coima entre 10.000.00 e 1.500.000.00, de acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 35.º do RJ1FNA mostra-se adequada a coima que a entidade administrativa havia fixado em 50.000$00.

E não releva a invocação do art.º 116.º da LGT já que no momento em que o auto de notícia foi levantado não se mostravam regularizada a falta cometida tendo-se afirmado a negligência do recorrente no cometimento da infracção pelo que, conforme se refere na decisão em apreciação não ocorrem, na situação dos autos, as circunstância previstas nas als. b) e c) do mencionado preceito normativo.

Do exposto resulta que procedem em parte as conclusões das alegações do presente recurso.

4. Termos em que se acorda em conceder parcial provimento ao presente recurso, em revogar a decisão recorrida, proferida pelo tribunal tributário de 1.ª instância, e manter a decisão de fls. 31 e 32 que aplicou ao recorrente a coima de 50.000$00.

Custas pelo recorrente mas apenas na 1.ª instância que se fixam em duas Ucs.

Lisboa, 2 de Maio de 2003. — *António Pimão* (relator) — *Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Código de Processo Tributário. Arts. 43º, al. g) e 237º, 1, do CPT. Constitucionalidade de tais normas.

Doutrina que dimana da decisão:

Os arts. 43º, al. g) e 237, 1, do CPT, são material e organicamente constitucionais.

Recurso n.º 25.482. Recorrente: Concha Jóias, L.da; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. CONCHA JÓIAS, LDA, com sede na Rua Faria Guimarães, 151-2º, Porto, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada, para cobrança coerciva de dívidas de IVA e juros compensatórios.

O Mmo. Juiz do 1º Juízo daquele Tribunal julgou a oposição improcedente.

Inconformada, a oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A) O processo de execução fiscal, na configuração delineada no Código de Processo Tributário, é um processo de natureza judicial.

B) No processo de execução fiscal, em paralelo com actos com natureza materialmente administrativa, cabe nos poderes do chefe da repartição de finanças a prática de actos materialmente jurisdicionais, como são a formulação do juízo sobre a exequibilidade do título executivo, a penhora (*rectius,* a decisão de penhorar), bem como a venda dos vens penhorados.

C) As normas do Código de Processo Tributário, ao conferirem aos chefes das repartições de finanças poderes para a prática de tais actos, estão feridas de inconstitucionalidade material, por violação do princípio de separação de poderes consagrado constitucionalmente, nomeadamente nos arts. 111º, 2, 202º, 1 e 2, 212º, 3, 268º, 5, da CRP.

D) As mesmas normas do Código de Processo Tributário, que conferem poderes aos chefes das repartições de finanças para a prática dos referidos actos jurisdicionais, estão feridos de inconstitucionalidade orgânica, por violação do preceituado no art. 165º, 1, al. p), da CRP.

E) A douta sentença sob recurso, ao não considerar verificadas as arguidas inconstitucionalidades violou os invocados princípios e preceitos constitucionais.

O representante da Fazenda Pública sustenta que o recurso não merece provimento.

O EPGA defende, também ele, que o recurso não deve proceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Contra a oponente foi instaurada a execução fiscal supra-identificada, para cobrança de IVA e juros compensatórios no valor global de Esc. 309.395.299$00.

3. Está em causa a constitucionalidade das normas dos arts. 43º, al. g) e 237º, 1, do CPT.

É certo que nas conclusões das respectivas alegações, a recorrente não cita essas, nem quaisquer outras normas do CPT, mas são essas que recebem nomeação expressa na petição inicial (vide art. 2º da petição inicial), bem como no n.º 2 das alegações da recorrente.

A não ser assim, o recurso careceria de objecto, pois não seria possível saber, concretamente, que normas a recorrente consideraria inconstitucionais.

É sobre a recorrente que impende a obrigação de nomear as normas que concretamente considera inconstitucionais, e que foram aplicadas nos autos.

Avancemos então.

Dispõe o art. 43º do CPT:

"Aos serviços da administração fiscal cabe:

(. . .);

g) Instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a eles respeitantes, salvo o que se dispõe no n.º 2 do art. 237º ..."

Dispõe, por sua vez, o n.º 1 do art. 237º do CPT:

"É competente para o processo de execução fiscal a repartição de finanças do domicílio ou sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação, salvo tratando-se de coima fiscal e respectivas custas, caso em que será competente a repartição de finanças onde tiver corrido o processo da sua aplicação".

E o n.º 2 deste artigo acrescenta o seguinte:

"Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área onde correr a execução, depois de ouvido o Ministério Público, nos termos do n.º 2 do art. 41.º, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, a verificação e graduação de créditos e a anulação da venda, bem como os recursos referidos no artigo 355º".

E acrescenta-se ainda um n.º 3 do seguinte teor:

"Compete ainda ao tribunal tributário de 1.ª instância o conhecimento de todas as questões relativas à legitimidade dos responsáveis subsidiários, incluindo a culpa das pessoas referidas nos artigos 12º e 13º, devendo a prova ser feita na oposição".

Que dizer?

Pois bem.

Não se vê que a atribuição à Fazenda Pública da possibilidade de instaurar um processo executivo, nos limites e nos termos da lei, constitua uma qualquer inconstitucionalidade material.

A possibilidade de instaurar um processo executivo comum cabe ao credor exequente (vide arts. 45º a 54º e 801º e segs. do CPC). E não se vê qual a razão porque não há-de ser a FP a instaurar um processo executivo, quando está em causa uma dívida ao Estado, por impostos, como é o caso dos autos.

Sendo que, como vimos, estão assegurados ao respectivo executado todos os meios de defesa para se insurgir, com êxito, contra qualquer decisão que ofenda os seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Repare-se aliás que nem sequer estão em causa funções administrativas do chefe da repartição de finanças, que hão-de ocorrer depois, já no decurso da execução. Está em causa, isso sim, uma questão anterior, a saber: a própria instauração da execução.

Isto, como é bom de ver, quanto à primeira parte do normativo em causa.

E que dizer da segunda parte do mesmo normativo?

Pois bem.

O que está aqui em causa são actos de natureza administrativa, e não actos jurisdicionais.

Os actos jurisdicionais, que são aqueles que estão contemplados no n.º 2 do art. 237º, esses são da competência do Juiz.

Não tendo, como não tem, no processo executivo, funções jurisdicionais, mas sim funções meramente administrativas, o chefe da repartição de finanças não invade qualquer poder jurisdicional.

Não há assim pois qualquer violação do princípio constitucional de separação de poderes.

Não ocorre pois a alegada inconstitucionalidade material.

E que dizer da também alegada inconstitucionalidade orgânica?

Como é óbvio, também não se pode falar aqui em inconstitucionalidade orgânica.

Apreciemos desde já a primeira parte do preceito em causa [al. g) do art. 43º do CPT, até porque o art. 237º, 1, do CPT, é decorrência daquele].

Aqui não estão em causa os poderes do chefe da repartição de finanças no interior do processo.

Está em causa isso sim a instauração do processo.

Ora, qualquer que seja a sua natureza, a instauração do processo não tem nada a ver com os poderes que se contêm no seu interior, e quem os desempenha.

Assim a constitucionalidade orgânica do preceito terá a ver, desde logo com a possibilidade de regular o próprio processo de execução fiscal, o que a 1.ª autorizante expressamente consagra.

Não ocorre pois a citada inconstitucionalidade orgânica.

A questão, como dissemos, há-de ser vista nesta perspectiva, nada tendo ver com os poderes do chefe da repartição de finanças, e com a fase administrativa e jurisdicional do processo de execução fiscal.

Tal questão coloca-se antes daquela outra, e nada tem a ver com ela.

Isto, como dissemos, quanto à primeira parte do preceito em causa.

Mas que dizer quanto à função administrativa conferida ao chefe da repartição de finanças no processo executivo (2.ª parte do preceito em causa)?

Aqui, como é óbvio, já bem dentro do processo executivo.

Pois bem.

Também aqui o CPT não traz nenhuma inovação, relativamente ao Código anterior (CPCI). Com excepção óbvia das repartições de finanças de Lisboa e Porto. Na verdade, e como se vê do art. 40º do CPCI, cabia já à repartição de finanças a instauração dos processos de execução fiscal, e a realização de todos os actos a eles respeitantes, com excepção expressa dos actos jurisdicionais, que eram aqueles que aí se mencionavam expressamente.

E o facto de se chamar ao chefe da repartição de finanças *juiz auxiliar* não lhe dava mais poderes nem outras funções que são aquelas que agora tem no CPT.

E não é realmente o nome (juiz auxiliar), que importa, mas sim a realidade que lhe está subjacente.

Assim, o CPT não inovou aqui em nada.

E a extensão da sua competência às cidades de Lisboa e Porto nada tem de significativo, por isso que representa apenas o estender a estas cidades de competência que os chefes da repartição de finanças já tinham relativamente ao todo nacional, havendo agora apenas a necessidade de reajustar tarefas, mas reservando sempre as funções jurisdicionais para o juiz e as funções administrativas para o chefe da repartição de finanças.

Como já acontecia no domínio do CPCI.

Como se disse.

Não se pode assim falar em inconstitucionalidade orgânica, já que estas alterações estão cobertas pela lei autorizante.

Aliás, e como bem refere o Mmo. Juiz, a questão da alegada inconstitucionalidade orgânica está encadeada com a alegada inconstitucionalidade material.

O recurso está pois votado ao insucesso.

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

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

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Apoio judiciário. Condenação em custas. Aclaração de acórdão.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Gozando a recorrente do benefício de apoio judiciário, em modalidade que inclui a dispensa do pagamento de custas, atribuído por decisão da 1.ª instância transitada em julgado, nem por isso está livre de condenação em custas, por ter decaído em recurso interposto para o STA.

2 — O acórdão que, em tais circunstâncias, a condenou em custas, não obstante gozar do benefício de apoio judiciário, não enferma de obscuridade que importe esclarecer.

Recurso n.º 25 558. Recorrente: Grupo Dimensão — Act. Industriais, Com. e Editoriais, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queirós.

GRUPO DIMENSÃO - ACTIVIDADES INDUSTRIAIS, COMERCIAIS E EDITORIAIS, S.A., com sede em Camarate, Sacavém, pede a aclaração do acórdão deste Tribunal que declarou a sua incom-

petência, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso interposto da sentença do Mm.º Juiz da 2.ª Secção do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que julgou procedente a acusação e improcedente o recurso da decisão administrativa que lhe aplicou coima por infracção ao disposto no artigo 26.º n.º 1 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Fundamenta a sua pretensão no facto de ter requerido e obtido a concessão do benefício de apoio judiciário, na modalidade de dispensa de pagamento de preparos e custas, não obstante o que aquele acórdão a condenou em custas. Entende que, por isso, há que esclarecer se o Tribunal entende que tal dispensa abrange o presente recurso, sendo que, em caso afirmativo, deve ser dispensada das aludidas custas.

A Fazenda Pública, notificada, nada diz.

A Exma. Procuradora-Geral-Adjunta é de parecer que nada há a aclarar.

O processo vem à conferência com dispensa de novos vistos dos Exmos. Adjuntos.

É verdade que a recorrente requereu e obteve, neste mesmo processo, aliás, já depois de proferida a decisão recorrida, o benefício do apoio judiciário, "na modalidade de dispensa de pagamento de taxa de justiça e custas no âmbito do presente processo" - cfr. fl. 192.

Essa decisão não foi objecto de recurso, pelo que transitou já em julgado.

Como assim, é indiscutível que a recorrente está dispensada do pagamento de custas neste processo, salvo se o apoio judiciário vier a ser-lhe retirado.

O apoio judiciário mantém-se para efeitos de recurso, mesmo que seja declarada a incompetência relativa do tribunal, de acordo com o artigo 17.º n.ºs 1 e 3 do Decreto-Lei n.º 387-B/87, de 29 de Dezembro.

Mas esse facto não impede, antes, pressupõe, a sua condenação em custas.

É que a responsabilidade pelo pagamento de custas não resulta, imediatamente, da lei, implicando uma decisão judicial que nelas condene aquele que as deve suportar.

Só seria de outro modo se o instituto do apoio judiciário estivesse conformado de modo a isentar o beneficiário da condenação em custas, quando a verdade é que só prevê a dispensa do seu pagamento - vide o artigo 15.º n.º 1 do mesmo diploma.

Não se incorreu, deste modo, em qualquer obscuridade que exija aclaração, ao condenar-se a recorrente em custas sem nada se dizer a respeito do benefício de que goza de ser dispensada do seu pagamento.

Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em indeferir o pedido de aclaração do acórdão de 21 de Fevereiro de 2001.

Custas do incidente a cargo da recorrente, com 15.000$00 de taxa de justiça.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Baeta de Queirós* (relator) — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Recurso de revista. Alteração da factualidade estabelecida pelas instâncias. Contradição.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O STA não pode, em regra, em recurso de revista, alterar a factualidade estabelecida pelas instâncias, designadamente, avaliando se fizeram boa avaliação dos meios de prova - documentais e testemunhais - disponíveis.

2 — Não enferma de contradição o acórdão que, notando que as testemunhas referiram determinado facto, o não deu por provado, pois não é fatal a coincidência entre o conteúdo dos depoimentos testemunhais e a convicção do julgador, a qual resulta da apreciação global da prova.

Recurso n.º 25 668, em que são recorrente Luís Gonçalves e Irmão, Lda e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Conselheiro Dr. Baeta Queirós.

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

1.1. **LUÍS GONÇALVES & IRMÃO, LDA.**, com sede em Cavada da Ferrugenta, Cavadas, Campo, Valongo, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que negou provimento ao recurso da sentença da Mmª. Juíza da 2.ª Secção do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que julgara improcedente a impugnação judicial da liquidação de contribuição autárquica (CA) dos anos de 1989 a 1992 referente a um prédio urbano situado no Porto.

Formula as seguintes conclusões:

"1.

Os Mmos. Juízes do Tribunal Central Administrativo para decidir, como decidiram, dispuseram do mesmo material de conhecimento sobre o qual se formou o julgamento da 1.ª Instância.

2.

O Acórdão recorrido, não considerando os depoimentos das testemunhas, apenas julgou provados os factos assentes em documentos e informações oficiais, sendo tal valoração da prova totalmente contraditória com a fundamentação do próprio Acórdão, e, por isso, violadora dos artigos 653.º, 659º n.º 3 e 668º n.º 1 al. c) do CPCivil.

3.

Inexiste justificação para o Acórdão sob censura não valorar liminarmente os depoimentos das testemunhas, para mais sustentando que a razão de ciência não as dota de qualquer conhecimento especial relativamente à divergência entre a vontade declarada e a real.

4.

O Acórdão recorrido, apesar de não considerar suficientes os depoimentos das testemunhas para considerar provada a divergência entre a vontade real e a vontade declarada, refere expressamente

que "... *acabam por demonstrar, essencialmente, o modo e a forma como terão sido feitas as obras...* " *(sublinhado nosso)*.

5.

A impugnação não se cingia à divergência entre a vontade declarada e real, já que esta era apenas a justificação/motivo para a declaração de que as obras tinham sido concluídas há mais de 5 anos.

6.

O fundamento da impugnação reside na circunstância de as obras terem sido terminadas em 1992, sendo tudo o resto simples factos que permitiam alcançar esse resultado.

7.

Na fundamentação do Acórdão mostra-se expressamente mencionado que "... *perante esta prova documental, continua a não ser compreensível (mesmo face aos depoimentos das testemunhas (dos quais, como consta da sentença recorrida, se vê que referem inequivocamente terem as obras começado em 1991...* " *(sublinhado nosso)*

8.

Deste modo, o douto Acórdão recorrido considerou na sua fundamentação que as testemunhas declararam, sem sombra de dúvida, que as obras se iniciaram em 1991, pelo que, teria obrigatoriamente de considerar provado este facto atenta a sua importância para a decisão.

9.

O Acórdão não retirou as consequências, em termos dos factos provados, das considerações que teceu na sua fundamentação.

10.

Tal omissão, que é manifesta, conduz a inexplicável incoerência entre os factos dados como provados e a fundamentação da sentença, violando, por isso e frontalmente, os artigos 653.º, 659º, n.º 3 e 668º, n.º 1 al. c) do CPCivil ex vi art.º 2.º, f) do CPT e ainda o art.º 10.º, 1 c) do DL n.º 442-C/88, de 30/11 (CCAutárquica).

11.

A eficácia probatória de um documento particular respeita apenas à materialidade das declarações nele contidas e não também à veracidade das mesmas que, como é sabido, pode ser afastada por prova testemunhal.

12.

Não obstante a força probatória do "modelo 129", demonstrativa da declaração efectuada pela Recorrente, existe a possibilidade de provar - como provado foi - que a mesma não corresponde à verdade, sendo tal prova sustentada pelo facto das obras se terem iniciado em 1991.

13.

O facto das obras terem sido iniciadas em 1991 altera a declaração constante do "modelo 129", restringindo o seu âmbito.

14.

Não é devida Contribuição Autárquica dos anos de 1989 e 1990, por força da ilegalidade das liquidações efectuadas face à aplicação da alínea c) do n.º 1 do art.º 10.º do DL n.º 442-C/88, de 30/11 (Código da Contribuição Autárquica).

Nestes termos e com o Douto suprimento de VV. Ex.as impõe-se o provimento do recurso com a inerente revogação parcial (uma vez

que, de acordo com a argumentação apresentada, é devida a Contribuição Autárquica dos anos de 1991 e 1992) da respeitável sentença recorrida, pelo que a mesma deverá ser substituída, em consequência, por outra que conclua pela inexigibilidade do imposto, uma vez que as liquidações da Contribuição Autárquica dos anos de 1989 e 1990, relativas ao prédio que foi pertença da recorrente, padecem de notória ilegalidade por violação do disposto no art.º 10.º, 1 al. c) do DL n.º 442-C/88, de 30/11 (CCAutárquica)".

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Exma. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, por ser insindicável o erro na apreciação das provas.

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

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

Factos provados:

"a)

Em 7 de Maio de 1992, por requerimento dirigido ao Sr. Chefe do 6.º Bairro Fiscal do Porto e para efeitos de actualização da descrição no Registo Predial, a impugnante requereu que fosse (...) rectificada a matriz urbana da freguesia de Lordelo do Ouro, quanto ao prédio inscrito sob o art. 1921, sito na R. de Grijó, n.º 92, para que fique a constar como tendo actualmente, as seguintes áreas de construção e logradouro:

- área coberta = 1178 m^2
- área descoberta = 1304 m^2.

b)

Sobre tal requerimento versou despacho do Sr. Chefe da Repartição ordenando a notificação da impugnante de que a rectificação solicitada só poderia ser considerada mediante a apresentação da declaração modelo 129, em virtude de as áreas referenciadas serem muito diferentes das constantes da matriz.

c)

Dando cumprimento a tal despacho, a impugnante entregou na repartição, em 13/7/992, a declaração modelo 129 respeitante ao prédio em causa.

d)

Nessa declaração fez constar as referidas áreas actualizadas (campo 06.3), que as obras haviam sido concluídas há mais de 5 anos (campo 10.01) e que a declaração era motivada por ampliação da área coberta do edifício fabril.

e)

Em cumprimento do art. 218.º do Código de Contribuição Predial, foi a declaração entregue à Comissão de Avaliação, a qual procedeu à avaliação do prédio.

f)

Com base no resultado da avaliação e face às alterações introduzidas, os serviços inscreveram na matriz o novo artigo 3.718, por eliminação do anterior artigo 1921 e procederam às liquidações ora em causa.

Facto não provado:

"Que as obras de ampliação houvessem sido concluídas, sem licença, em Julho de 1992".

3.1. A recorrente impugnou as liquidações de contribuição autárquica relativa aos anos de 1989 a 1992, inclusive, invocando que, por lapso, declarara que concluíra obras de ampliação de um seu

prédio há mais de cinco anos quando, na realidade, só as terminou, sem licença, em Julho de 1992, pelo que não eram devidas as contribuições liquidadas.

O tribunal de 1.ª instância deu por provado que a impugnante declarou à Administração Fiscal, em 13 de Julho de 1992, que as obras referidas haviam sido concluídas há mais de cinco anos, e por não provado que as mesmas obras "houvessem sido concluídas, sem licença, em Julho de 1992", explanando, amplamente, as razões por que não considerou estabelecido este último facto. Por isso, julgou improcedente a impugnação das liquidações.

A impugnante recorreu para o TCA, criticando o julgamento feito pela 1ª instância sobre os factos, no essencial, por entender ter-se provado a ocorrência de erro na sua declaração perante a Administração Fiscal, e que as obras de ampliação do imóvel apenas findaram em Julho de 1992.

O TCA apreciou, de modo pormenorizado, os elementos de prova disponíveis, e o uso que deles fizera a 1.ª instância, concluindo que "a sentença recorrida valorou correctamente e de acordo com as normas legais aplicáveis **toda** a prova (documental e testemunhal) produzida nos autos e que, por consequência, não deve ser alterado o Probatório dela constante" (o destaque é do original).

E continuou:

"(. . .) face a tais premissas, deve manter-se a decisão de improcedência da impugnação.

Com efeito, sendo já aplicável o CCAutárquica, nos termos do seu art. 10.º n.º 1 al. c), na redacção vigente ao tempo, a contribuição autárquica é devida a partir do ano, inclusive, da conclusão das obras de edificação, de melhoramento ou de outras alterações que hajam determinado a variação do valor tributável de um prédio, (. . .), quando qualquer desses factos tenha ocorrido até 30 de Junho.

Tendo a impugnante declarado, em 1992, que as obras se mostravam concluídas há mais de 5 anos e não tendo logrado provar que foram concluídas apenas em 1992, não se verifica ilegalidade das liquidações impugnadas".

3.2. Tudo o que a recorrente pretende demonstrar, com o presente processo de impugnação judicial, como, logo, resulta da petição que o originou, é que houve erro seu, ao declarar, perante a Administração Fiscal, que concluíra as obras de ampliação do seu prédio há mais de cinco anos (referidos a 13 de Julho de 1992), quando tal conclusão ocorreu, na verdade, em Julho de 1992.

Isto porque, se conseguir convencer de que a ampliação data, não do tempo que consta da sua declaração, mas de momento posterior, não é devida a correspondente contribuição autárquica, no que concerne aos anos anteriores à falada ampliação. Tal a questão de direito que, aliás, nenhuma controvérsia suscita no presente processo.

Questão que, por isso mesmo, a este Tribunal não é pedido que resolva de modo diferente do que fizeram as instâncias.

O que dele se quer obter, com o recurso ora em apreciação, é, antes, a alteração da factualidade que o Tribunal *a quo* deu por provada e por não provada.

Ora, como é sabido, e resulta do artigo 21.º n.º 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, este Supremo Tribunal Administrativo não conhece de matéria de facto nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, como é o caso do presente.

Mas a recorrente torneia esta limitação do Tribunal dizendo que o acórdão em recurso enferma de contradição.

Para a recorrente, esse acórdão baseou-se, para julgar os factos, apenas nos documentos e informações dos autos, não atendendo à prova testemunhal, cuja consideração deveria levar a julgar provado que o termo das obras ocorreu em 1992. E incorreu em contradição ao referir, no discurso fundamentador, que as obras se iniciaram em 1991, facto que extraiu dos depoimentos das testemunhas, mas sem que o tenha levado ao probatório, omissão que "conduz a inexplicável incoerência entre os factos dados como provados e a fundamentação da sentença, violando (. . .) os artigos 653.º, 659.º, n.º 3 e 668.º, n.º 1 c) do CPCivil". Deste modo, o acórdão "não retirou as consequências, em termos dos factos provados, das considerações que teceu na fundamentação".

Mas não é como afirma a recorrente.

Da leitura do acórdão resulta que o Tribunal entendeu que a questão de facto a decidir estava nesta alternativa:

- as obras de ampliação do prédio da impugnante foram por ela concluídas antes de 13 de Julho de 1987, tal como declarou à Administração Fiscal em 13 de Julho de 1992? ou

- as obras de ampliação do prédio da impugnante foram por ela concluídas em Julho de 1992, tal como alega na petição de impugnação e pretende demonstrar através dos depoimentos das testemunhas que arrolou? E o Tribunal, ponderando toda a prova produzida, e não apenas a documental, ao contrário do que afirma a recorrente, explicou detalhadamente os motivos por que os elementos de prova disponíveis - designadamente, os depoimentos testemunhais, aliás, longamente analisados -, lhe não permitiam optar por qualquer das alternativas. Razão por que estabeleceu não ter ficado provado que as obras de ampliação tivessem sido concluídas em Julho de 1992. Não se afirmou, nunca, no aresto sob apreciação, a prevalência probatória de qualquer documento sobre os depoimentos das testemunhas. Disse-se, tão-só, que tais depoimentos não convenciam de que a data de conclusão das obras fosse a que a recorrente alega na impugnação judicial.

Estamos, aqui, num campo que este STA não deve devassar, pois o Tribunal recorrido, ao apreciar as provas, sopesando-as, e formando, livremente, a sua convicção a partir delas, o que fez foi julgar os factos materiais da causa, não se mostrando que o tenha feito com atropelo de qualquer regra legal que lhe impusesse dado comportamento do qual se tivesse afastado - designadamente, dos artigos 653.º e 659.º n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC).

Quanto à apontada "contradição", é verdade que se diz, no acórdão recorrido, terem as testemunhas referido que as obras de ampliação em causa tiveram início em 1991. Como é verdade é que tal facto não foi levado ao probatório.

É aqui que reside, para a recorrente, a contradição que quer que provoque a revogação do aresto.

Mas daquela afirmação do acórdão não resulta que estivesse obrigado a considerar provado o facto, que, de resto, nem sequer fora alegado pela impugnante na sua petição inicial.

Como é sabido, as afirmações das testemunhas e a convicção dos tribunais não são coisas necessariamente coincidentes: os depoimentos, tantas vezes contraditórios, entre si e com outros meios probatórios, não são mais do que um elemento que serve para formar a convicção dos juízes, que são livres na apreciação das provas, salvo

nos limitados casos da segunda parte do n.º 2 do artigo 722.º do CPC.

Aliás, não seria necessário que o Tribunal repetisse, na decisão final, o que as testemunhas disseram ao depor, posto que esses depoimentos foram reduzidos a escrito e constam do processo. Assim, quando o Tribunal referiu que as testemunhas fizeram aquela afirmação, fê-lo, não para afirmar a sua convicção no mesmo sentido, mas para melhor explicar as razões por que não eram os depoimentos convincentes o bastante para o levar a dar por provado que a conclusão das obras de ampliação do prédio ocorreram em Julho de 1992, como quer a impugnante.

Não há, pois, contradição nenhuma, no facto de o Tribunal repetir o que disseram as testemunhas e, ainda assim, não o dar por provado. Consequentemente, não se mostram violadas as disposições legais invocadas pela recorrente, devendo manter-se a decisão contestada.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar o acórdão impugnado.

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

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Baeta Queirós* (relator) — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Recurso de decisão de aplicação de coima fiscal. Prazo de caducidade. Não aplicabilidade da norma do art. 6.º/1 do DL 329-A/95, de 12.12.

Doutrina que dimana da decisão:

O prazo para interposição de recurso das decisões de aplicação de coima fiscal, de 15 dias, nos termos do referido art. 213.º/1 do CPT, é um prazo de natureza substantiva ou de caducidade, que não de natureza processual, pelo que a norma do art. 213.º/1 do CPT não foi contemplada na previsão do art. 6.º/1 do DL 329-A/95, permanecendo esta erecta e aplicável o prazo de 15 dias que a mesma consagrou.

Recurso n.º 25 678; Recorrente: Pinago - Importação, Exportação e Comércio e Representações L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a decisão do TT de 1.ª Instância de Lisboa que rejeitou liminarmente, por extemporaneidade, o recurso interposto da decisão pela qual lhe foi aplicada a coima no valor de 71.000$00 em processo de contra-ordenação fiscal, veio Pinago - Importação, Exportação, Comércio, Representações, Lda, recorrer concluindo a sustentar que o prazo para recurso sobre a decisão de aplicação de coima era de 20 e não de 15 dias, sendo que assim é em razão da revogação do prazo estatuído na norma do art. 213.º do CPT, por força do art. 6.º do DL n.º 329-A/95, de 12.12, pelo que, o prazo para interposição do recurso terminaria no dia 26 de Abril de 2000 e não no dia 11 de Abril de 2000, conforme considerado na decisão em recurso, pois este é um prazo judicial e não um prazo de procedimento ou de impugnação judicial.

Não houve contra-alegação.

O Exm.º Magistrado do M.ºP.º é de parecer que o prazo de interposição de recurso das decisões de aplicação de coimas é um prazo substantivo (art. 279.º CCiv. *ex vi* art. 49.º/1 e 2 do CPT) e, como tal, não é abrangido pelas normas que regulam a contagem dos "prazos de natureza processual", designadamente, pelas alterações introduzidas pelo art. 6.º/1 do DL n.º 329-A/95 de 12.12, devendo assim ser negado provimento ao recurso.

A decisão em recurso entendeu que nos termos do art. 213.º do CPT (que continua em vigor mesmo depois da entrada em vigor do CPPT, cfr. art. 3.º do DL n.º 433/99, de 26.10) a Rte. dispunha de 15 dias para recorrer da decisão para o TT sendo que este prazo de 15 dias se contava nos termos do art. 279.º do CCiv. *ex vi* art. 49.º/2 do CPT; assim, contando-se o prazo de interposição do recurso nos termos do art. 57.º da LGT e art. 279.º do CCiv., este era um prazo substantivo; ou seja de caducidade, pelo que decorrido o prazo previsto na lei não havia possibilidade de o praticar posteriormente, mesmo com o pagamento da multa, donde, não seria de aplicar o art. 245.º do CPC. A Rte. foi notificada da decisão administrativa no dia 27.03.2000, pelo que o 15.º terminaria a 11.04.2000, e porque o requerimento de recurso deu entrada no dia 12.04.2000, entrou um dia depois de ter terminado o prazo para recorrer.

Cumpre decidir.

Vem controvertida a (in)tempestividade da interposição do recurso judicial da decisão administrativa de aplicação de coima fiscal em função da pretendida revogação do disposto no art. 213.º/1 do CPT (quanto ao prazo de 15 dias, assinado para a apresentação do dito recurso) pela norma do art. 6.º/1 do DL 329-A/95, de 12.12, que prescreveu [al. d)] passarem *a ser de 20 dias os prazos cuja duração seja igual ou superior a 13 e inferior a 18 dias.*

A recorrente sustenta ser o prazo em causa judicial, por constituir tal natureza pressuposto de aplicação da hipótese legal do referido decreto-lei (*os prazos de natureza processual estabelecidos em quaisquer diplomas a que seja subsidiariamente aplicável o disposto no art. 144.º do Código de Processo Civil consideram-se adaptados à regra da continuidade pela forma seguinte,* assim reza o preceito), mas a sua pretensão não logra apoio legal.

É que o prazo para interposição de recurso das decisões de aplicação de coima fiscal, de 15 dias, nos termos do referido art. 213.º/1 do CPT, é um prazo de natureza substantiva ou de caducidade, como tem pacificamente decidido a jurisprudência deste tribunal ([1]), arrimada ao art. 49.º/2 do mesmo diploma, que manda aplicar o disposto no n.º 1 do preceito, o qual determina a contagem do prazo *de acordo com as regras do artigo 279.º do Código Civil,* que não conforme os termos do Código de Processo Civil.

([1]) Cf. Acs. de 28.4.99, rec. 22449 e de 24.5.2000, rec. 24625.

Aliás em consonância com a doutrina, que sustenta serem verdadeiros prazos de caducidade os referentes ao direito de propor procedimentos em juízo, porquanto *esses prazos são de direito substantivo, pois são inspirados em considerações de direito material. Constituem um elemento da relação material* ([2]).

Assim sendo, o dito prazo não tem natureza processual ou judicial (como lhe chama a recorrente e o art. 144.º do CPC, na redacção anterior à reforma de 95/96), pelo que a norma em causa, a do art. 213.º/1 do CPT não foi contemplada na previsão do art. 6.º/1 do DL 329-A/95, pela mesma razão porque já não lhe era aplicável a regra do art. 144.º do CPC, permanecendo aquela erecta e aplicável o prazo de 15 dias que a dita norma consagrou.

Daí, que decaia a pretensão da recorrente.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 40%.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Ernani Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Taxa de urbanização. Taxa de deficiências de aparcamento. Vício de acto que aplica norma inconstitucional. Nulidade. Anulabilidade. Ilegalidade abstracta da liquidação.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Os actos de liquidação de tributos que aplicam normas inconstitucionais não são, só por esse facto, nulos, podendo sê-lo se tal resultar de norma expressa ou do regime geral das nulidades previsto no art. 133.º do C.P.A.

2 — Mesmo nos casos em que não ocorre nulidade, os vícios de actos tributários derivados de inconstitucionalidade, tanto em processo de impugnação judicial como de oposição à execução fiscal, podem ser invocados na pendência do processo, enquanto não estiver esgotado o poder de decidir a matéria respectiva.

3 — No entanto, nos casos em que for efectuado o pagamento e o acto não for nulo, a impugnação judicial tem de ser deduzida no prazo legal para impugnação de actos anuláveis.

4 — Os arts. 88.º n.º 1 alínea c), do Decreto-Lei n.º 100/84 e 1.º, n.º 4, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, estabelecem a nulidade de deliberações dos órgãos autárquicos relativas ao lançamento de tributos e não dos actos de liquidação dos respectivos tributos.

([2]) Como qualificou Alberto dos Reis, em *Comentário ao CPC,* II, p. 14.

5 — No domínio do contencioso tributário, a nulidade ou mesmo a inexistência de norma em que se baseie um acto de liquidação, não implica a nulidade deste, gerando apenas uma situação de ilegalidade abstracta da liquidação, com o regime que resulta da alínea a) do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T. e, se se tratar de aplicação de norma inconstitucional, com o referido, na conclusão 2.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - JOSÉ OLIVEIRA ANDRADE e JOSÉ DE FREITAS MONTEIRO impugnaram judicialmente, em 30.6.99, uma liquidação de taxa de urbanização e de taxa deficitária de aparcamento efectuada pelos serviços da Câmara Municipal do Porto em 14-7-92, que os impugnantes pagaram em 14-7-92.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto julgou improcedente a impugnação, por ela ter sido deduzida fora do prazo previsto no art. 123.º do Código de Processo Tributário.

Inconformados, os impugnantes interpuseram o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 - A douta sentença sob recurso entendeu encontrar-se precludido o direito de impugnar os actos de liquidação e cobrança em causa, por a impugnação judicial ter sido apresentada fora de prazo.

2 - Fundamentou a impugnação a inconstitucionalidade formal do Regulamento Municipal de Obras da Câmara Municipal do Porto e bem assim também a nulidade absoluta dos actos impugnados, como se vê da respectiva petição inicial, aqui dada como reproduzida.

3 - Com tais fundamentos a douta sentença não poderia ter decidido no sentido de a impugnação judicial ter sido apresentada fora de prazo, pois os actos nulos não produzem quaisquer efeitos jurídicos e a nulidade é invocável a todo o tempo, como prescrevem os nºs 1 e 2 do art. 134º do Código do Procedimento Administrativo e o art. 88º, nº 2, do D.L. 100/84, de 29 de Março.

4 - Aliás este é o regime jurídico das nulidades absolutas, consagrado quer na lei, quer na doutrina e jurisprudência, referindo a este propósito o Acórdão do S.T.A, que "se o vício do acto tributário implicar a sua nulidade, como esta pode ser conhecida a todo o tempo, não há prazo para a respectiva impugnação judicial". Acórdãos Doutrina, nº 361, pág. 107.

5 - A douta sentença recorrida, ao assim não entender, violou as citadas disposições legais e afrontou a doutrina e a jurisprudência, esta exemplificada no aluído Acórdão do S.T.A.

O Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública contra-alegou nos seguintes termos:

a) A reclamação dos autos foi apresentada após o decurso do prazo de 90 dias do artigo 123º do CPT;

b) O prazo do artigo 123º do CPT é um prazo peremptório;

c) Não obstante a amplitude de fundamento do corpo do artigo 120º do CPT abranger qualquer ilegalidade, arguição de inconstitucionalidade não tem o dom de prorrogar indefinidamente o prazo do artigo 123º do CPT;

d) Isto é, qualquer que seja o fundamento invocado, a interposição da impugnação tem que respeitar o prazo legal;

e) É manifestamente extemporânea a impugnação dos autos.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso, nos seguintes termos:

1 - O objecto do presente recurso consiste em saber o acto tributário ferido de nulidade pode ser impugnado contenciosamente a todo o tempo.

2 - Desde logo, importa referir que, na petição inicial, para além da sua inconstitucionalidade, o recorrente impugnou a nulidade dos actos tributários em causa (vide itens 19º e segs.).

Entendeu, porém, o Mmo. juiz "a quo", que apesar de as taxas deficitárias de aparcamento e de urbanização terem a natureza de impostos e serem inconstitucionais por falta da lei habilitante, certo é que a regra aplicável aos actos administrativos ilegais é a da anulabilidade, sendo a sanção da nulidade apenas concebida em termos de todo excepcionais.

Concluído, assim, pela intempestividade da impugnação por ter sido largamente ultrapassado o prazo a que alude o art. 123º do CPT.

Salvo o devido respeito que sempre nos merece opinião contrária, não cremos que lhe assinta razão.

3 - Com efeito e conforme já se decidiu nesta Secção do STA, o acto de lançamento de um imposto não previsto na lei por qualquer órgão autárquico está por via de lei expressa ferido de nulidade e não de anulabilidade (cfr. art. 1.º n.º 4 do Decreto-Lei nº 98/84 de 29/3 (Lei das Finança Locais), art. 889º, n.º 1, al. c) do Decreto-Lei n.º 100/84 de 29/3 e art. 1º, nº 4 da Lei nº 1/87 de 6/1).

Deste modo, sendo os actos tributários em causa nulos, a sua impugnação não está sujeita a qualquer prazo de interposição, já que pode sê-la a todo o tempo cfr. art. 134º, nº 2 do CPA (neste sentido, Acs. de 21/11/90, in rec. nº 12.642 e de 2/3/99, in rec. nº 22.434 e Conselheiro Jorge Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotação ao art. 1029).

4 - Nestes termos e com estes fundamentos, deve ser concedido provimento ao presente recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Em 18 de Maio de 1992 a Câmara Municipal do Porto procedeu à liquidação de taxas, entre as quais taxas de urbanização e por deficitário aparcamento, nos termos constantes do documento de que há cópia a fl. 32 destes autos, no valor global de 7 623 003$00, na sequência do deferimento de uma licença de construção solicitada pelos impugnantes;

O valor de 7 623 003$00 foi pago pelos impugnantes em 14 de Julho de 1992;

Em 13 de Maio de 1998, os impugnantes apresentaram reclamação dessa liquidação perante os órgãos executivos da autarquia;

Essa reclamação foi indeferida em 19 de Agosto de 1998;

Em 30 de Junho de 1999, os impugnantes invocando o indeferimento tácito da referida reclamação, deduziram a presente impugnação judicial invocando, entre outros vícios do acto de liquidação, o ter ele sido praticado com aplicação de um regulamento camarário que enferma de vários vícios, nomeadamente do vício de inconstitucionalidade.

3 - A questão que é objecto do presente recurso é a de saber se a impugnação é tempestiva.

A resposta a esta questão depende da solução que se der à questão de saber se o vício que afecta acto de liquidação baseado em norma inconstitucional é qualificável como nulidade ou anulabilidade.

Além desta questão, única colocada nas alegações do presente recurso, o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto suscita também a questão de a nulidade derivar de norma expressa, como, aliás, o recorrente invocara na petição inicial (arts. 19.º e seguintes).

Devendo o conhecimento de nulidades ser levado a cabo oficiosamente (art. 134.º, n.º 2, do C.P.A.), apesar de esta última questão não ter sido apreciada na decisão recorrida e de os recorrentes não a abordarem no recurso, não há qualquer obstáculo à sua apreciação.

4 - O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a decidir uniformemente que os actos que aplicam normas inconstitucionais não são, só por esse facto, nulos, estando submetidos ao regime geral das invalidades ([1]).

No entanto, no contencioso tributário não pode deixar de se fazer uma primeira correcção a esse entendimento, derivada do regime de arguição de vícios de inconstitucionalidade no âmbito do processo de oposição à execução fiscal.

Na verdade, no art. 286.º, n.º 1, alínea a), do C.P.T., em que se prevêem os casos de ilegalidade abstracta da liquidação (inexistência do tributo 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), em que se incluem os de inconstitucionalidade, consagra-se uma solução incompatível com a qualificação do vício do acto como meramente gerador de anulabilidade, tal como resulta do C.P.A. e das leis do contencioso administrativo.

Com efeito, desta norma conclui-se que o vício de inconstitucionalidade pode ser invocado como fundamento de oposição, pode ser gerador de ilegalidade do acto impugnado, até ao termo do prazo de oposição à execução fiscal.

Esta possibilidade permite tirar várias ilações.

([1]) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

-de 9-10-96, proferindo no recurso n.º 20873, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-98, página 2843;

-de 4-3-98, proferindo no recurso n.º 19305, publicado no *Boletim do Ministro da Justiça* n.º 475, página 380;

-de 30-6-99, proferido no recurso n.º 22251.

A Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo também tem vindo a decidir no mesmo sentido, como se pode ver pelos seguintes acórdãos:

-do Pleno de 28-5-92, proferido no recurso n.º 26478, publicado em Apêndice ao Diário da República de 29-11-94, página 485;

-de 30-1-92, proferindo no recurso n.º 28087, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 29-12-95, página 543;

-de 4-10-92, proferido no recurso n.º 26483, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 390, página 212;

-de 18-2-93, proferido no recurso n.º 31304, publicado em *Apêndice ao Diário da República* 14-8-96, página 1073;

-do pleno de 17-12-92, proferido no recurso n.º 26479, publicado em *Apêndice ao Diário da Republica* de 17-3-95, página 965;

-de 20-5-93, proferindo no recurso n.º 31520, publicado em *Apêndice da República da República,* 19-8-96, página 2750;

-de 29-6-93, proferido no recurso n.º 28137, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 19-8-96, página 3763;

-do pleno de 25-11-93, proferido no recurso n.º 2448, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-11-95, página 740;

-de 8-3-94, proferido no recurso n.º 32423, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 20-12-96, página 1723;

-de 19-4-94, proferido no recurso n.º 32579, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-12-96, página 2800;

-de 9-6-94, proferido no recurso n.º 30819, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-12-96, página 4667;

-de 27-6-95, proferido no recurso n.º 26483, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 10-4-97, página 439;

-de 2-10-98, proferindo no recurso n.º 26685.

5 - Uma delas é a de que, se permite a invocação do vício de inconstitucionalidade até ao termo desse prazo, é porque não há razões de segurança e certeza jurídica que possam justificar a preclusão do direito dos interessados invocarem tal ilegalidade; por isso, terá de concluir-se que não haverá também obstáculos a que os interessados possam impugnar directamente os actos de liquidação com fundamento na aplicação de norma inconstitucional, fora do prazo previsto no art. 123.º do mesmo Código para impugnação de actos tributários com fundamento em vício gerador de anulabilidade, pois estes prazos justificam-se por aquelas razões de segurança jurídica e a possibilidade de inovação da inconstitucionalidade no prazo da oposição significa que as exigências de segurança não justificam que se imponha a preclusão dos direitos dos interessados antes que ele decorra.

No entanto, sendo esta possibilidade de invocação de vícios para além do prazo previsto no art. 123.º, derivada da norma que prevê os fundamentos de oposição à execução fiscal, ela só existirá nos casos em que haja lugar execução fiscal, pois, como é óbvio, só quando ela existe poderá haver oposição.

Por isso, nos casos em que não haja lugar a execução, por haver pagamento voluntário, não haverá este prazo acrescido para invocação dos vícios derivados de inconstitucionalidade, pelo que valerá a regra que impõe o prazo normal.

Esta distinção entre os casos em que houve pagamento e aqueles em que ele não ocorreu, a nível de restrições temporais à impugnabilidade de actos tributários, tem justificação na divergência se situações jurídicas que são geradas num caso e noutro. Na verdade, o pagamento voluntário, com a entrada da quantia liquidada nos cofres do credor tributário, cria uma maior expectativa do credor tributário quanto à disponibilidade dessa quantia para satisfação das necessidades públicas a que se destina. Por isso, compreende-se que não se admita a impugnação para além do prazo fixado no art. 123.º quando o pagamento ocorreu, para aquele credor poder ter a certeza de que pode dispor da quantia paga, conveniente para uma adequada gestão dos seus meios pecuniários, a afectar na satisfação de necessidades públicas.

Nos casos em que não ocorreu o pagamento, os inconvenientes da incerteza sobre a legalidade da cobrança não são tão apreciáveis, pois, não dispondo ainda o credor tributário da quantia liquidada, não se lhe coloca a questão da sua aplicação.

Aliás, a distinção entre estas duas situações, a nível da necessidade de estabilização é expressamente assumida na alínea b) do n.º 1 do art. 94.º do C.P.T., em que se prevê a possibilidade de revisão oficiosa do acto tributário durante o «decurso do processo de execução fiscal», e no art. 78.º, n.º 1, da L.G.T. em que se prevêem prazos para a revisão oficiosa do acto tributário, mas se admite essa revisão «a todo o tempo se o tributo ainda não estiver pago».

A mesma conclusão conduz a norma do art. 103.º, n.º 3 da C.R.P., na redução de 1997 (anterior art. 106.º, n.º 3) que estabelece um direito de resistência fiscal, nos termos do qual «ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei». Esta norma, reportando-se à proibição de imposição coerciva do pagamento de impostos (só quando a essa cobrança coerciva do pagamento de impostos (só quanto a essa cobrança coerciva se estará a obrigar alguém a pagar impostos)

reclama a admissibilidade da invocação de vícios de inconstitucionalidade durante a pendência do processo de execução fiscal, mas não torna nulos os actos de liquidação que apliquem normas inconstitucionais, estando fora do seu âmbito de aplicação os casos em não está em causa a imposição de una obrigação de pagamento ([2]).

6 - Outra ilação que se retira da previsão da possibilidade de invocação de inconstitucionalidade como fundamento de oposição é a de que, na respectiva legislativa que prescindiu à elaboração da alínea a) do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T., os vícios derivados de inconstitucionalidade não poderiam ser arguidos a todo o tempo, mas apenas naquele prazo da oposição.

Na verdade, não se faz qualquer referência à possibilidade de invocação a todo o tempo, nem se fixa qualquer prazo especial, pelo que, nessa perspectiva, seria aplicável o prazo geral da oposição, previsto no art. 285.º do mesmo Código.

7 - No entanto, esta perspectiva legislativa poderá não ser totalmente compatível com a Constituição.

A Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender que a aplicação por um acto tributário de norma inconstitucional gera mera anulabilidade do acto, devendo o interessado arguir o respectivo vício na petição (ou nas alegações na 1.ª instancia, se não era possível a arguição na petição, por desconhecimento da totalidade do acto ou circunstancias em que foi praticado), não podendo, designadamente, suscitar tais vícios apenas em recurso jurisdicional ([3]).

Porém, a Secção de Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo, depois de inicialmente ter sustentado posição idêntica à referida, adoptada pela Secção de Contencioso Tributário, tem vindo a alterar a sua posição (que já foi adoptada unanimemente no pleno daquela secção) e, sem entender que o vicio do acto que aplica norma inconstitucional seja gerador de nulidade (fora dos casos de violação do conteúdo essencial de um direito fundamental), tem entendido que, uma vez feita a arguição tempestiva de qualquer vício gerador de mera anulabilidade, o tribunal pode conhecer, oficiosamente ou na sequência de arguição dos interessados, dos vícios de violação de lei que derivem da inconstitucionalidade de normas aplicadas pelo pelo acto impugnado, possibilidade esta que se faz derivar da norma constitucional que determina que «nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados» (art. 204.º da C.R.P. na redacção vigente, e art. 207.º nas redacções anteriores) ([4]).

([2]) Sobre a extensão a todo o processo do direito de invocar vícios derivados de inconstitucionalidade, tomar-se-á posição a seguir.

([3]) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:

de 17-3-93, do Pleno, proferido no recurso n.º 13366, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 20-10-95, página 48;

de 30-11-1994, proferido no recurso n.º 17357, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 20-1-97, página 2620;

de 9-10-1996, proferido no recurso n.º 20873, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-98, página 2843, e de 29-10-97, proferido no recurso n.º 20297, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 21-6-2000, página 260.

([4]) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo:

de 24-11-94, do pleno, proferido no recurso n.º 27116, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 27-6-96, página 623 (trata-se de acórdão votado por unanimidade);

Esta posição da Secção de Contencioso Administrativo, que tem vindo a ser adoptada também pelo Tribunal Constitucional ([5]), tem algum suporte legal no texto do art. 204.º da C.R.P. que, ao não estabelecer qualquer limitação à proibição de aplicação de normas inconstitucionais pelos tribunais, deixa perceber uma intenção legislativa no sentido do conhecimento oficioso das questões de constitucionalidade.

Podem suscitar-se dúvidas quanto à razoabilidade da aplicação integral destes entendimentos ao contencioso tributário, pois a tese que defende, sem restrições, a possibilidade de conhecimento oficioso de todas as questões de constitucionalidade, enquanto se mantiver o poder jurisdicional ([6]) conduziria a que elas pudessem ser objecto de qualquer recurso jurisdicional e, por isso, também em recursos por oposição de julgados para o Plenário e os Plenos de Secção, o que parece ser pouco curial, por estes recursos estarem vocacionados apenas para a resolução do conflito de jurisprudência que é fundamento da sua admissibilidade.

De qualquer forma, o que é comum a todas as posições referidas é que o vicio de acto que aplica norma inconstitucional não é qualificável, só por esse facto, como nulidade, arguível a todo o tempo.

Trata-se de um regime equilibrado, pois são diferentes, a nível da segurança jurídica, que o interesse protegido com a imposição da preclusão de prazos para o exercício de direitos, as situações em que um acto foi impugnado e está a ser discutida a sua validade com fundamento na existência de vícios diferentes da aplicação de norma inconstitucional, e aqueles em que não houve impugnação. Na verdade, no princípio caso, até transitar em julgado a decisão final do processo em que se discute a validade do acto, a situação jurídica gerada com a prática está instável, pelo que não se podem gerar expectativas dignas de tutela relativas à validade do acto impugnado. Por isso, uma vez impugnado o acto, a preclusão do direito de arguir novos vícios não se impõe por razoes de segurança jurídicas, mas essencialmente por razões de disciplina e economia processuais, para que o processo tenha a tramitação normal prevista na lei, presumivelmente a mais adequada para apreciação dos direitos em litígio. Nestas condições, não havendo prejuízo para a segurança jurídica, é aceitável que se admita a discussão das questões de constitucionalidade durante o processo, mesmo oficiosamente, atenta a relevância jurídica das normas constitucionais. Mas, seria manifestamente inadequado e pouco sensato, por gerar uma situação de permanente insegurança económica das autarquias locais susceptível de fazer perigar o seu desempenho na satisfação dos seus fins de utilidade pública, admitir que fosse discutida a legalidade da cobrança de tributos muito tempo depois da sua efectivação, sem a existência, num prazo curto, de um acto do interessado revelador da sua intenção de impugnação.

Por outro lado, como se referiu, do n.º 3 do art. 106.º da C.R.P. (hoje 103.º) não resulta a exigência de que os vícios dos actos tributários possam ser invocados a todo o tempo, mas apenas que o possam até ser efectuado o pagamento.

Assim, na linha desta jurisprudência, o acto que aplica norma inconstitucional não é nulo, só por esse facto, podendo sê-lo, no entanto, se, cumulativamente, se verificar alguma situação para a qual a lei preveja tal sanção.

No caso dos autos, ocorreu o pagamento voluntário das quantias liquidadas, pelo que a eventualidade de o acto de liquidação violar norma constitucional, não permita a impugnação fora do prazo, previsto para a arguição de vícios geradores de anulabilidade.

8 - Assim, as liquidações impugnadas só enfrentarão de vício qualificável como nulidade se houver norma expressa que preveja tal sanção, como resulta do preceituado nos arts. 133.º, n.ºs 1 e 2, e 135.º do C.P.A.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto sustenta que, neste caso, existem normas que prevêem a sanção de nulidade que são os arts. 1.º, n.º 4, do Decreto-Lei n.º 98/84, de 29 de Março, 88.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 100/84, de 29 de Março, e 1.º, n.º 4, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro.

Relativamente a estas normas, tendo os actos sido praticados em 1992 e tendo o Decreto-Lei n.º 98/84 sido revogado pelo art. 29.º, n.º 1, da Lei n.º 1/87, só se poderá colocar a questão à face dos últimos diplomas.

O art. 88.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 100/84 ([7]) estabelece que *«são nulas, independentemente de declaração dos tribunais as deliberações das órgãos autárquicos» «que transgrediram as disposições legais respeitantes ao lançamento de impostos»*.

O n.º 4 do art. 1.º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro estabelece que *«são nulas as deliberações de qualquer órgão das autarquias locais que determinem o lançamento de impostos, taxas, derramas ou mais-valias não previstos na lei»* ([8]).

Como se vê, em ambos os casos, não se estabelece a nulidade dos actos de liquidação dos tributos indicados nestas disposições, mas sim a nulidade das deliberações que determinem o seu lançamento.

Trata-se, portanto, de previsão expressa de nulidade essa que não implica a nulidade dos actos de liquidação praticados aplicando as normas aprovadas nas referidas deliberações ([9]).

---

de 2-11-94, proferido no recurso n.º 29882, publicado em *Apêndice ao Diário da República* 18-4-97, página 7419;

de 24-1-95, proferido no recurso n.º 34482, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 19-7-97, página 736; e de 7-11-96, proferido no recurso n.º 37517, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-4-99, página 7523.

([5]) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:
n.º 173/88, de 13-7-88, proferido no recurso n.º 91/88, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 379, página 609;

n.º 41/92, de 28-1-92, proferido no recurso n.º 331/91, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 413, página 13;

n.º 310/94, de 24-3-94, proferido no recurso n.º 379/91, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 435, página 475;

n.º 637/99, de 23-11-99, proferido no recurso n.º 206/99, publicado no Diário da República, II Série, de 22-3-2000, página 5428.

([6]) Após o esgotamento do poder jurisdicional, que ocorre, quanto à matéria da causa, quando é proferida decisão (art. 666.º, n.º 1, do C.P.C.), estará afastada a possibilidade de arguição de novos vícios, pois o tribunal estará impedido, por não ter já poder jurisdicional, de os apreciar.

Assim, mesmo que se aceite a possibilidade de arguição, em recurso jurisdicional, de vícios não invocados perante o tribunal recorrido, o termo final para serem suscitados vícios, mesmo de conhecimento oficioso, terá de ser o momento em que é proferida a decisão, não relevando a sua arguição, antes do trânsito em julgado, após a prolação desta.

([7]) Hoje revogado pela Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro, mas em vigor ao tempo em que foram praticados os actos impugnados.

([8]) Esta Lei está actualmente revogada pelo art. 36.º da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto.

([9]) É neste sentido, aliás, a jurisprudência dominante deste Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

de 16-1-91, recurso 1206, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-10-92, página 77;

de 28-1-97, proferido no recurso n.º 24910.

Por outro lado, no domínio do contencioso tributário, a nulidade ou mesmo a inexistência de norma em que se baseie um acto de liquidação, não implica a nulidade deste, gerando apenas uma situação de ilegalidade abstracta da liquidação, com o regime que resulta da alínea a) do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T., como se referiu.

Assim, a serem nulas as deliberações camarárias que prevêem o lançamento dos tributos liquidados pelos actos impugnados, estes enfrentarão enfermarão da ilegalidade abstracta, que, como se disse, poderia ser invocada até ao termo do prazo de oposição, se tivesse tido lugar a cobrança coerciva.

Tendo havido pagamento voluntário, a impugnação dos referidos apenas poderia ter lugar de acordo com o regime legal de impugnação de actos anuláveis que, no caso, era o da impugnação administrativa ([10]) para o executivo camarário seguida de impugnação judicial, nos termos previstos nos arts. 22.º, n.º 2, da Lei n.º 1/87 e no 123º do C.P.T.

Por isso, tendo a liquidação sido efectuada em 18-5-92, já na vigência do C.P.A., e tendo o pagamento ocorrido em 14-7-92, o prazo para a impugnação administrativa não poderia iniciar-se depois dessa data, pelo que terminava até 14-8-92.

Assim, a impugnação, apresentada em 30-6-99, é intempestiva.
Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.
Custas pelos impugnantes, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Vítor Meira Brandão de Pinho* (votei com a declaração de que não adio ao primeiro fundamento invocado, por não praticado ainda o acto instauração da execução e respectiva citação que legitima a invocação contenciosa da inconstitucionalidade.). — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inserido nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1.ª Instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, *o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, por isso que falece à Secção de Contencioso Tributário daquele Tribunal competência hierárquica para o conhecimento do mesmo recurso, radicando-se ela na Secção homónima do TCA.*

([10]) A reclamação é dirigida ao próprio autor do acto, como se prevê na alínea a) do art. 158.º do C.P.A.
quanto o pedido de reapreciação é dirigido a um superior hierárquico ou a uma entidade com poderes de supervisão, há lugar a recurso hierárquico próprio ou impróprio, como resulta do preceituado nas alíneas b) e c) depois referido n.º 2 do art. 158.º.
No caso, não sendo o acto de liquidação praticado pelo executivo camarário, seria aplicável o regime do recurso hierárquico.

Recurso n.º 25 698; Recorrente: Cooperativa de Consumo dos Irmãos e Funcionários da Misericórdia de Viseu; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Cooperativa de Consumo dos Irmãos e Funcionários da Misericórdia de Viseu recorre da sentença do TT de 1.ª Instância de Viseu que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra a liquidação n.º 8310006870, datada de 4.3.97, respeitante a IRC do exercício de 1993, no montante de 4 247 301$00 (imposto e juros compensatórios).

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. Ao deliberar conceder, em 1993, um donativo de 8 000 000$00 à Santa Casa da Misericórdia de Viseu, a recorrente assumiu perante esta instituição a obrigação de lho entregar.

2. O que veio, efectivamente, a acontecer.

3. Assim, independentemente do momento do seu pagamento, ou entrega, na base do princípio da especialização dos exercícios, aquele encargo deve ser imputável, como custo, ao exercício de 1993, e por isso dedutível, para efeitos de determinação do lucro tributável daquele ano.

4. Ao não entender assim, a sentença recorrida fez uma errada interpretação e aplicação do prevenido no n.º 1 do art. 18º do CIRC.

Não houve contra-alegação.

A distinta PGA entende que deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E, prioritariamente, havemos de nos debruçar sobre a questão da competência hierárquica desta formação, de conhecimento oficioso - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

A instância desenhou o seguinte quadro fáctico:

A) Os Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária corrigiram os custos declarados pela impugnante, no montante de 8 031 278$00, sendo que desta quantia 8 000 000$00 dizem respeito a um donativo a favor da Santa Casa da Misericórdia de Viseu.

B) A correcção efectuada, no que respeita ao referido donativo, teve a seguinte fundamentação: "Linha 9 - Escriturou como donativo no quadro 28 da declaração modelo 22 o valor de 8 000 000$00; este donativo não chegou a ser atribuído por falta de disponibilidade de tesouraria; aliás, a contabilização foi efectuada com base na deliberação de acta, que se anexa e que consubstanciaria uma intenção de dar e não um donativo efectivo. Deste modo e por não se tratar de donativo, foi este valor acrescido aos valores declarados."

C) Em 17.11.94, em sessão ordinária, a Direcção da impugnante deliberou "atribuir à Santa Casa da Misericórdia um donativo de 8 000 000$00 (oito milhões de escudos), cuja entrega total ficará condicionada às disponibilidades de Tesouraria da Cooperativa, ou em encontro de contas que porventura se venham a verificar durante o presente mandato desta Direcção (...)."

D) Das correcções efectuadas resultou a liquidação n.º 8310006870, de 4.3.1997, de IRC de 1993, no montante de 4 247 301$00.

E) Dá-se por reproduzido o teor dos documentos juntos pela impugnante com o n.º 4.

F) O prazo para pagamento voluntário do imposto expirou em 2.6.97.

G) A impugnação foi deduzida em 19.8.97.

Exposto o elenco factual disponível, importa realçar que dele não consta o facto inserido na 2ª conclusão da alegação de recurso, reportada à parte final da 1ª - a efectiva entrega à Santa Casa da Misericórdia de Viseu, pela impugnante, de um donativo de esc. 8 000 000$00.

Aliás, a remissão, no antepenúltimo item do probatório para os documentos 14 a 20 apontará, até, em sentido contrário, posto que eles referem recebimento de quantias por conta de débito, encontro de contas, não havendo nos mesmos alusão a qualquer donativo, como, aliás, se nota na sentença recorrida (cfr. linha 22 da sua 4ª página).

Como assim, temos que a recorrente se socorre de um facto que o probatório não revela, de onde que a matéria de facto não se nos apresenta consolidada.

Ora, como este Supremo tem decidido, tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que se afere pelo *quid disputatum,* que não pelo *quid decisum* (acórdão de 4.5.1994 - rec. 17 463).

Na verdade, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, 1, b), do ETAF e 167º do CPT, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões (onde se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito - artigo 690º do CPC), suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21º, 4, do ETAF, "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância", estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, 1, b), do mesmo Estatuto, que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º de tal diploma que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do TCA) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 32º."

Articuladamente, diz-nos o artigo 167º do CPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso, ... a interpor ... para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo."

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

Termos em que se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional, para o efeito competente sendo aqueloutro Tribunal Superior.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de 15 000$00 e procuradoria de 40 %.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes — Jorge de Sousa*. — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

STA. Competência em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

A Secção de Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente em razão da hierarquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, *da sentença da 1.ª Instância, não tiver com o fundamento exclusivo, matéria de direito - artº 32º n.º 1 al. b do ETAF.*

Recurso n.º 25 715, em que são recorrente a Sociedade Hoteleira Piscina Praia, Ldª, e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Exmº Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por SOCIEDADE HOTELEIRA PISCINA PRAIA, LDA., da sentença do TT de 1ª Instância de Coimbra, proferida em 03/Nov/99, que julgou improcedente

a oposição que a mesma deduziu à execução fiscal nº 0744-97/101015.8, referente a IVA, da 1ª Repartição de Finanças da Figueira da Foz.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"**A) -** O Dec.-Lei nº 124/96, de 10 de Agosto veio permitir a regularização das dívidas fiscais, estabelecendo, de harmonia com o artº 14º, nºs 9 e 10, as seguintes regras sobre a ***influência dessa adesão sobre os processos executivos já instaurados ou a instaurar.***

B) - No caso de apresentação do ***requerimento de adesão*** **(artº 14., nº 9),** os **processos já instaurados** prosseguem até à penhora e suspende-se a venda até à decisão sobre o requerimento apresentado; no caso de **processos não instaurados**, os mesmos serão instaurados e prosseguem até à penhora, mas suspende-se a venda até à decisão sobre o requerimento apresentado.

C) - No caso de **deferimento do requerimento de adesão,** ***enquanto o devedor mantiver as condições a que se obrigou e definidas no artº 3º (artº 14º, nº 10),*** os **processos já instaurados** suspendem-se imediatamente e só serão retomados após a verificação da necessidade de prestar uma garantia; no caso de ***processos não instaurados***, não serão instaurados e só serão instaurados após a verificação da necessidade de prestar uma garantia.

D) - No caso dos autos e conforme se verifica dos autos, em 31 de Janeiro de 1997, foi requerido pela ora recorrente a sua adesão ao Plano Mateus, a qual veio a ser deferida por despacho de 18/2/97, **notificado à ora oponente em 24/2/97**. - Cfr. docs. de fls. 11 e 17 -, pelo que, a partir de 18/2/97 e porque se verificava a **situação prevista na parte final da conclusão anterior,** não podia ser instaurada execução, salvo se a) a oponente prestasse garantia da dívida que seria paga em prestações.

E) - Nem no requerimento de instauração da execução, nem na resposta na oposição, a Fazenda Pública alega qualquer das situações, alegando apenas que não foi realizada qualquer penhora, mas **não alega a necessidade da sua realização.**

F) - É que a **dedução comprovada de uma** ***impugnação judicial em data anterior,*** pode ser acompanhada de forma espontânea ou provocada da prestação de alguma das formas de garantia referidas pelo art. 282º, nº 1 do Cod. Proc. Trib.

G) - Nos termos do art. 255, nº 2 do Cod. Proc. Tributário, ***aplicável à impugnação judicial,*** o contribuinte deve ser notificado para prestar garantia, ***dentro do prazo de dez dias*** e só ***"se a garantia não fôr prestada nos termos do número anterior",*** então ***"proceder-se-á à penhora",*** pelo que a necessidade da penhora a que se refere o art. 14.º, nº 10 Dec.-Lei nº 124/96, de 10 de Agosto só ocorrerá depois de o interessado devidamente notificado não prestar a garantia a que se encontrava adstrito legalmente.

H) - Deste modo, é ilegal a instauração da presente execução, por violar o disposto no art. 14.º, nº 10 Dec.-Lei nº 124/96, de 10 de Agosto, conjugado com o art. 255.º, nºs. 2 e 3 do Cód. Proc. Trib. E um tal fundamento de oposição integra-se na situação referida na al. h) do art. 286.º, nº 1 do Cód. Proc. Trib. E respeita todos os requisitos aí definidos, quais sejam: - não está referido nas alíneas anteriores desse nº 1, - prova-se por documentos; - não implica a apreciação da legalidade da dívida e - não interfere na competência da ***entidade que emite o título executivo.***

I) - Por isso, tem de ser julgada procedente a presente oposição e declarar-se extinto o processo executivo, pela não verificação dos requisitos legais que permitem a sua instauração.

J) - Verifica-se assim que a sentença recorrida violou por erro de interpretação e aplicação o disposto no art. 14.º, nº 10 Dec.-Lei nº 124/96, de 10 de Agosto, conjugado com o art. 255.º, nºs 2 e 3 do Cód. Proc. Trib. E tal fundamento de oposição integra-se na situação refeida na al. h) do art. 286.º, nº 1 do Cód. Proc. Trib., pelo que deve ser revogada e substituída por outra decisão que dando provimento ao presente recurso, decida de harmonia com as conclusões que se deixam formulada, como é de lei e de JUSTIÇA!"

O Ex.mo Magistrado do MP., no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste tribunal em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, dado o vertido nas preditas conclusões d) a F).

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste STA, em razão da hierarquia.

Ora, ele é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, a recorrente refere nomeadamente - cfr. conclusões C) e D) - ter requerido, em 31/Jan/97, a sua adesão ao Plano Mateus, "a qual veio a ser deferida por despacho de 18/02/97, notificado à ora oponente em 24/02/97", não havendo então processos de execução contra ela instaurados.

Matéria factual que não consta da decisão recorrida.

Ora a competência deste STA, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos dos TT de 1ª Instância cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso - art. 32.º n.º 1 al b) do ETAF -, constituindo, assim, excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do art. 41.º 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. 32.º".

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência deste STA para dele conhecer fazendo, antes, radicá-la no dito TCA.

Termos em que se acorda declarar este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15 000$ e a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão*. — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Recurso n.º 25718, em que são recorrente a Caixa Geral de Depósitos S. A. e recorrido a T.C.L. — Terraplanagens e Construções L.da
Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1.ª Instância de Lisboa, 3º Juízo, 2ª Secção, que julgou procedentes os embargos de terceiro oportunamente deduzidos por TCL — Ter-

raplanagens e Construções, Limitada, e em consequência ordenou o levantamento da penhora antes efectuada no prédio identificado em 1 dos factos fixados pela impugnada decisão, dela interpôs recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo a Caixa Geral de Depósitos.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as pertinentes conclusões (cfr. n.º 1 a 20 de fls. 321 a 323 dos presentes autos), que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Em tempo processualmente útil também contra-alegou a Recorrida pugnando pela confirmação do julgado que, em seu entender, consubstancia antes adequada subsunção dos factos apurados ao direito aplicável.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º n.º 4, 32º n.º1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF por, em seu esclarecido entender, o presente recurso não versar exclusivamente matéria de direito.

Uma vez que, aduz, nas conclusões 7ª, 8ª e 9ª das suas alegações a Recorrente invoca factos que não constam do elenco probatório da sindicada sentença e que, por isso, naturalmente, nela não foram tidos em conta e dos quais retira consequências jurídicas.

E, por isso, de harmonia com os referidos preceitos legais, reclama decisão que, acolhendo o entendimento sufragado, declare a suscitada incompetência em razão da hierarquia.

Notificada a Recorrente sobre a "questão prévia" assim suscitada (art. 704º do CPC), respondeu-lhe através do requerimento junto a fls. 340 e 341 onde, em síntese e fundamentalmente, refere que *". . . não se pretende suscitar questões fácticas diversas das que tenham sido consideradas na decisão recorrida. . .* "e que"*. . . a pretensão decidenda. . . é de matéria exclusivamente de direito."*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Em primeiro lugar e prejudicialmente da suscitada questão prévia.

Questão que, adiante-se desde já, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público, nas apontadas conclusões das suas alegações a Recorrente invoca factos que não só não foram estabelecidos pela sindicada decisão, como, nela, não foram naturalmente levados em conta ou considerados — tenha-se presente a matéria de facto fixada na impugnada sentença sob os n.ºs 1 a 19 de fls. 302 e 303 dos presentes autos.

Alega, com efeito e além do mais, ao arrepio da matéria de facto estabelecida, que:

"7. Não é verdade que a embargante tenha, entretanto, readquirido a posse do imóvel em face de um pretenso desconhecimento daquela venda executiva, baseado no facto de os sócios da sociedade se terem ausentado para o estrangeiro na altura do 25 de Abril e só posteriormente terem regressado ao país.

8. Tanto mais que mesmo nessa circunstância designaram um representante seu que se deslocava ao local, conforme resultou do seu testemunho, o qual para todos os efeitos terá tido conhecimento daquela venda e, depois, dos actos praticados pelo actual proprietário, e

9. Logo quaisquer actos materiais praticados pela embargante sobre o imóvel não podem ser tidos como praticados com a convicção de exercerem qualquer direito de propriedade sobre o imóvel, o que sempre estaria em contradição com a demais matéria de facto provada."

Significa isto que a controvérsia proposta nas alegações e conclusões do presente recurso se não circunscreve, como deveria, exclusivamente a questões e matéria de direito e que, por isso mesmo, procede integralmente a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo,

Já que, na verdade e nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, é antes o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, o hierarquicamente competente para dele conhecer.

Esta é a constantemente afirmada, pacífica e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Assim e ante o disposto no art. 705º nº 1 do CPC para o julgamento sumário pelo Relator, até por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades.

Nos termos dos invocados arts. 32º n.º 1 al. b) e 41º n.º 1 al. a) do ETAF e 167º do CPT, com referência ao art. 109º n.º 2 daquele estatuto.

Acordam os Juízes desta Secção em julgar procedente a "questão prévia" suscitada pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso.

Indicando como competente, para tanto, a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente fixando a taxa de justiça em 20.000$00 e a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta Queiroz — Lúcio Barbosa*. — Fui presente, *M. P. Pimenta do Vale.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª Instância o Supremo Tribunal Administrativo — Secção de Contencioso Tributário — apenas conhece de matéria de direito — artigo 32º, n.º 1, al. b) do ETAF e artigo 167º do CPT.

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — artigo 42º, n.º 1, al. a) do ETAF.

Recurso n.º 25.749, em que são recorrente Vasco Carvalho Guimarães e Recorrida Fazenda Publica e de que foi relator o Exmo. Juiz Cons. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância de Braga que lhe julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de IRS do ano de 1994, no montante de 3.603.512$00, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo o Impugnante Vasco Carvalho Guimarães, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional e, mediante convite (art. 690º, n.º 4 do CPC), formulou depois as pertinentes conclusões — cfr. fls. 97 e 98 —, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º n.º 4, 32º n.º1 al. b) e 41º n.º 1 al. a) do ETAF por, em seu esclarecido entender, o presente recurso não versar, exclusivamente matéria de direito,

Uma vez que, aduz, nas conclusões 3ª, 4ª, 5ª e 7ª das suas alegações o Recorrente invoca factos que não constam do elenco probatório da sindicada sentença e que, por isso, naturalmente, não foram tidos em conta na decisão impugnada.

E, por isso, de harmonia com os referidos preceitos legais, reclama decisão que, acolhendo o entendimento sufragado, declare a suscitada incompetência em razão da hierarquia.

Notificado o Recorrente sobre a "questão prévia" assim suscitada — art. 704º do CPC —, nada lhe opôs, limitando-se a requerer a remesa dos autos ao Tribunal Central Administrativo — cfr. requerimento de fl. 103.

Os autos vêm à conferência sem vistos dada a ausência de controvérsia acerca da questão a decidir — a questão da competência em razão da hierarquia.

Questão que, adiante-se desde já, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público e a Recorrente não controverte, nas apontadas conclusões das suas alegações esta invoca factos que não só não foram estabelecidos na sindicada decisão, como, nela, não foram naturalmente levados em conta ou considerados — tenha-se presente a matéria de facto fixada na impugnada sentença sob os n.ºs 1 a 5 de fl. 79 dos presentes autos.

Alega, com efeito e além do mais, ao arrepio da matéria de facto estabelecida, que:

"3º) — A não inserção contabilística daquela quantia em conta apropriada da classe de proveitos da Confeitaria Mouzinho, resultou inequivocamente do simples facto de esta se encontrar naquele ano de 1994 em vias de extinção.

"4º) — O lançamento directo daquela quantia em conta bancária dos sócios da Confeitaria Mouzinho, resultou de um acto unilateral daquela instituição bancária, facto em relação ao qual não teve o recorrente qualquer intervenção de vontade.

5º) — Tal imposição, com a então decorrente liquidação da Confeitaria Mouzinho, determinaram o depósito daquele montante em conta bancária do recorrente e esposa.

7º) — O único destino possível daquele valor, era o do débito da conta de suprimento, já que, a situação económica da empresa com a sua então eminente liquidação, não admite qualquer outra interpretação, muito menos a de que se trata de adiantamento por conta dos lucros numa empresa que apresenta um saldo credor de 88.500.000$00 na "conta accionistas".

Porque assim, importa concluir que o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, procede integralmente a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Já que, na verdade e nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, é antes o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, o hierarquicamente competente para dele conhecer.

Esta é a constantemente afirmada, pacífica e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Assim e ante o disposto no art. 705º, nº 1 do CPC para o julgamento sumário pelo Relator, até por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades,

Nos termos dos invocados arts. 32º, n.º 1, al. b) e 41º, n.º 1, al. a) do ETAF e 167º do CPT, com referência ao art. 109º, n.º 2 daquele estatuto.

Acordam os Juízes desta Secção em julgar procedente a "questão prévia" suscitada pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso, Indicando como competente, para tanto, a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, ao qual, após o trânsito, haverão de ser remetidos os presentes, face ao requerido a fl. 103.

Custas pelo Recorrente fixando a taxa de justiça em 20.000$00 e a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1.ª Instância o Supremo Tribunal Administrativo, Secção de

Contencioso Tributário, apenas conhece de matéria de direito — artigo 32º n.º 1 al. b) do ETAF e artigo 167º do CPT.

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — artigo 42º n.º 1 al. a) do ETAF.

Recurso n.º 25 754; Recorrentes: Joaquim da Cruz Frasco e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Juiz Cons. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformados com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância de Portalegre que julgou procedente a invocada excepção peremptória da caducidade do direito de deduzir impugnação judicial que antes haviam apresentado contra liquidação de IRS dos anos de 1993, 1994 e 1995, dela interpuseram recurso para este Supremo Tribunal Administrativo os impugnantes Joaquim da Cruz Frasco e mulher, nos autos convenientemente identificados.

Apresentaram tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões [cfr. alíneas a) a h) de fls. 145], que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF por, em seu esclarecido entender, o presente recurso não versar exclusivamente matéria de direito.

Uma vez que, aduz, nas conclusões a) e e) das suas alegações os Recorrentes invocam factos que não constam do elenco probatório da sindicada sentença e que, por isso, naturalmente, não foram tidos em conta na decisão impugnada.

E, por isso, de harmonia com os referidos preceitos legais, reclama decisão que, acolhendo o entendimento sufragado, declare a suscitada incompetência em razão da hierarquia.

Notificados os Recorrentes sobre a "questão prévia" assim suscitada (art. 704º do CPC), nada lhe opuseram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Em primeiro lugar e prejudicialmente da suscitada questão prévia.

Questão que, adiante-se desde já, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público, nas apontadas conclusões das suas alegações os Recorrentes invocam factos que não só não foram estabelecidos pela sindicada decisão, como, nela, não foram naturalmente levados em conta ou considerados — tenha-se presente a matéria de facto fixada na impugnada sentença sob os n.ºs 1 a 13 de fls. 126 e 127 dos presentes autos.

Alegam, com efeito e além do mais, ao arrepio da matéria de facto estabelecida, que:

"a) ... só em 05.01.97 conheceram da alteração à matéria a tributar no seu IRS. .. . " e que

" e) ... apresentaram um recurso hierárquico, do qual nunca obtiveram resposta do órgão competente da Administração Fiscal, razão porque não poderia ser impugnado... ".

Significa isto que a controvérsia proposta nas alegações e conclusões do presente recurso se não circunscreve, como deveria, exclusivamente a questões e matéria de direito e que, por isso mesmo, procede integralmente a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo,

Já que, na verdade e nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, é antes o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, o hierarquicamente competente para dele conhecer.

Esta é a constantemente afirmada, pacífica e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Assim e ante o disposto no art. 705º nº 1 do CPC para o julgamento sumário pelo Relator, até por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades.

Nos termos dos invocados arts. 32º n.º 1 al. b) e 41º n.º 1 al. a) do ETAF e 167º do CPT, com referência ao art. 109º n.º 2 daquele estatuto,

Acordam os Juízes desta Secção em julgar procedente a "questão prévia" suscitada pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso,

Indicando como competente, para tanto, a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente fixando a taxa de justiça em 20.000$00 e a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta Queiroz — Lúcio Barbosa.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

IRS. Art. 2º do CIRS. Magistrados judiciais. Subsídios de compensação e fixação. Isenção.

Doutrina que dimana da decisão:

Os chamados subsídios de compensação e fixação, previstos respectivamente nos arts. 29º e 24º do EMJ - vigência anterior à Lei 143/99 de 31 de Agosto, por não terem natureza remuneratória mas meramente compensatória, não são incidentes de IRS, nos termos do art. 2º do CIRS.

Recurso n.º 25.816, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorridos Rui Alberto de Nóbrega Gonçalves e mulher e de que foi relator o Exmo. Juiz Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do Tribunal do Funchal, proferida em 11/20/00, na medida em que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida por Rui Alberto de Nóbrega Gonçalves e Maria Celina de Jesus de Nóbrega contra a liquidação de IRS, relativa a 1997.

Fundamentou-se a decisão, em que os subsídios de compensação e fixação atribuídos pelo EMJ, aos juízes, têm natureza compensatória e não remuneratória, tutelando-se "o interesse da função estatal da administração da justiça, não se pretendendo dar um benefício ou regalia resultante da função jurisdicional" e "todas as atribuições patrimoniais que pretendam dar aos trabalhadores uma compensação não estão abrangidas pelo âmbito de incidência do IRS" situação que a Lei 39-B/94, de 21/12, nada alterou.

"O subsídio de compensação não é um subsídio de residência ou equivalente, precisamente porque é uma compensação-indemnização e não um benefício".

E "o mesmo é de dizer e concluir quanto ao subsídio de fixação, para juízes em comarcas ultraperiféricas, como o Funchal: visa-se compensar os juízes pela ultraperiferia, beneficiando o Estado e sua justiça com a fixação de juízes em comarcas distantes, onde os juízes são obrigados a residir, no interesse do sistema de justiça".

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 - Os subsídios de compensação e de fixação, com idêntica natureza, atribuídos aos magistrados Judiciais (EMJ, Lei 21/85 de 30.07) estão sujeitos a tributação em sede de IRS, Categoria A.

2 - Aqueles subsídios são regalias por serem equivalentes a subsídio de residência e são atribuídos em razão da existência de um vínculo jurídico-laboral.

3 - Se o legislador não o quisesse tributado teria delimitado negativamente a incidência a exemplo do que fez com outras situações no artigo 13º CIRS, ou isentá-los-ia.

4 - O elemento literal da interpretação é decisivo; o legislador quis todos os auferidos subsídios pagos em razão de prestação de trabalho.

5 - Não houve errónea qualificação dos rendimentos.

Termos em que deve a sentença recorrida ser revogada com todas as consequências legais".

E contra-alegaram os impugnantes, pugnando pelo acerto da decisão recorrida.

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

Em sede factual, vem apurado que:

"1 - Os impugnantes foram notificados em Nov./99 da liquidação oficiosa de IRS de 1997, incluindo juros compensatórios.

2 - A Administração Fiscal corrigiu os rendimentos declarados de 1997 pelos sujeitos passivos com a fundamentação de que não foram declarados os seguintes rendimentos:

"600.000$00 de subsídio de renda de casa ou seja subsídio de residência, sujeito a tributação em sede de irs ..., nos termos do n.º 4 da al. c) do art. 2.º do CIRS.

"840.000$00, respeita ao subsídio de fixação , sujeito a IRS ..., nos termos da al. c) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS.

"4.800$00 respeitam ao subsídio materno-infantil, sujeito a IRS ..., nos termos da al. c) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS ...".

3 - Tais importâncias, efectivamente não declaradas, foram atribuídas à impugnante mulher, sujeito passivo B, na sua condição de trabalhador dependente, devido ao exercício das funções de juiza de direito no Tribunal Judicial do Funchal.

4 - Em Abril de 1998 os sujeitos passivos apresentaram a declaração de rendimentos modelo 2 de IRS do ano de 1997, englobando no rendimento bruto do sujeito passivo B 8.766.216$00 com 2.546.570$00 de retenção na fonte.

5 - No montante do rendimento declarado não foram incluídos os montantes referidos em 2"

Vejamos, pois:

Assim quanto ao predito «subsídio de compensação":

A questão da tributação, em sede de IRS, de tais subsídios a magistrados judiciais e do MP é velha e revelha na jurisprudência deste STA que, pelo menos desde 1994, é abundante, reiterada e uniforme no sentido de que os mesmos não são incidentes de IRS, masmo depois do Dec.-Lei 39-B/94, de 21/12.

Cf. - sem a preocupação de exaustividade - os Acds. de 19/01/94 in CTF 374-235 e BMJ. 433-397, 12/10/94 in CTF, 376-234 e BMJ. 440-209, 12/Out/94 in Acds. Douts. 398-191 e CT, 376-234, 05/07/95 Rec. 19.207, 31 /05195 Rec. 19.206, 05/07/95 Rec. 19.207, 15/05/96 Rec. 20.320, 12/06196 Rec. 19.205, 02/10/96 in Acds. Douts. 450-792, 13/01/99 in CTF, 393-304, 19/05/99 Rec. 19.513, 19/01 /00 Rec. 23.557, 16102/00 Rec. 24.567, 05104/00 in Acds. Douts. 467-1442, 28/06100 Pleno - Rec. 19.513.

Cf. ainda os pareceres da PG Rep., de 28/Set/00 in *D. Rep.,* 2ª série, de 02/Fev/01 e de 20/01/00 e ainda de 30106100.

Pelo que, não trazendo a recorrente à colação, argumentos novos, resenha-se aqui, no essencial, a argumentação já ali abundantemente produzida.

A obrigação de fornecimento de casa mobilada aos magistrados judiciais e do MP, compatível com a sua posição social remonta já ao Dec-Lei 15.344, de 10/04 - Estatuto Judiciário de 1928 - art. 165º

E, da respectiva inserção e enquadramento neste, resulta que aquela não se inseria no estatuto retributivo dos magistrados, referindo-se, antes, à própria instalação dos tribunais.

Tal obrigação foi mantida nos Estatutos Judiciários seguintes, corporizados nos Decs-Leis 33.547, de 23/02/44 e 44.278, de 14/04/62.

O Dec-Lei 281/71, de 26/06, estendeu tal obrigação a todos os municípios, prevendo-se, quanto às sedes das Relações, uma "compensação pecuniária".

E a situação não se alterou com as Leis 85/77 de 13/Dez e 21/85.

A *ratio* da atribuição de tais casas é assim, uma necessidade imposta pelo prestígio da própria função, em termos da dignificação de titulares de órgãos de soberania e reflexamente, pois, da própria imagem do Estado face aos cidadãos.

De modo que a atribuição de tal subsídio aos magistrados a quem não é atribuída a referida "casa de função" tem natureza meramente compensatória - e, consequentemente - não remuneratória: compensação dos encargos que aqueles têm de suportar para habitação e

manutenção de uma casa condigna com a natureza das funções que exercem e respectiva posição social.

Mas, assim sendo, tal subsídio não é incidente de IRS artigo 2.º do CIRS -, que abrange apenas acréscimos patrimoniais propriamente ditos e não atribuições patrimoniais meramente compensatórias dos encargos que tem de suportar para assegurar o exercício da função.

Entendimento, até, reforçado pela própria lei invocada pela recorrente -Lei 21/85 - cujo art. 23.º, n.º 4 - na redacção do artigo 1.º da Lei 2/90, de 20/01 - veio dispor que, «a título de suplementos mantêm-se as compensações a que se referem os artigos 24.º a 27.º e 29.º do presente Estatuto» incluindo o dito subsídio.

A própria lei, pois, o qualifica como compensatório pelo que tais quantias não podem ser qualificadas de rendimento para efeitos de tributação em IRS».

Quanto ao «subsídio de fixação":

Nos termos do art. 24.º do Estatuto dos Magistrados Judiciais, «ouvidos o Conselho Superior da Magistratura e as Organizações representativas dos magistrados, o Ministro da Justiça pode determinar que seja atribuído um subsídio de fixação a magistrados judiciais que exerçam funções nas regiões autónomas e aí não disponham de casa própria».

Ora valem, para tal subsídio, mutatis mutandis, as considerações acima expendidas.

O que resulta, desde logo, daquele art. 23.º, que igualmente lhe atribui natureza de compensação.

Depois, e significativamente, do inciso final do normativo em causa: tal subsídio só é atribuído a quem ali não disponha de «casa própria» que, por natureza, se supõe, no critério legal, de acordo com a dignidade da função.

Trata-se, assim, de uma compensação atribuída por lei, já que, de acordo com a regra do id quod plerunique accidit, e justamente por se tratar de zonas não continentais, haverá um maior acréscimo de despesa por parte dos respectivos magistrados, tanto em função da casa que têm de alugar - ou equivalente - como dos encargos que o exercício de função aí acarreta.

Como incisivamente se escreve no Acd. Deste Tribunal de 05/04/00, in *Acd. Dout.* 467-1451, é certo que, sob a capa de atribuições de "compensações" se podem estar a esconder verdadeiras remunerações e, daí, a "densificação" do dito art. 2º do CIRS, "mas no caso de quantias pagas pelo próprio Estado, a título de compensação não se pode por em dúvida o carácter compensatório, já que não se concebe que o Estado esteja, com a atribuição de tal compensação, a esconder de si próprio, o pagamento de verdadeiras remunerações".

Pelo que também o referido "subsídio de fixação", não tendo igualmente natureza remuneratória mas compensatória, não sofre a incidência de IRS.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Pelo que se acorda negar-lhe provimento.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Brandão de Pinho* — (relator) — *Lucio Barbosa — António Pimpão.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Embargos de terceiro. Direito de retenção. Promitentec-comprador com tradição.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O promitente-comprador com detenção ou tradição tem direito de retenção (art. 755º, nº 1, al. f), do Código Civil, na redacção do DL 379/86);

II — E se tem o direito de retenção também tem a usar dos meios possessórios para defesa desse direito lesado com penhora [arts. 759º nº 3, e 670º, a), do Código Civil];

III — Além disso, a posse anterior ao registo da penhora prevalece sobre ela (art. 1268º, nº 1, do Código Civil).

Recurso nº 25 843. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA. Recorrente: Rustissol Soc. de Projectos e Urbanizações, Lda; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Almeida Lopes.

1º Relatório.

Com fundamento nos arts. 319º e 320º do CPT, Rustissol Sociedade de Projectos e Urbanizações, Lda., com sede na Rua Duque de Palmela, nº 30, 2º-C, 1200 Lisboa, deduziu embargos de terceiro contra a penhora da facção autónoma designada pela letra «S», sita na Praça da República - Luz, freguesia da Luz, concelho de Lagos, efectuada no processo de execução fiscal movido pela Caixa Geral de Depósitos contra Panalgarve - Sociedade Imobiliária Turística, Lda.

Por sentença de fls. 192 e seguintes, o 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a aposição procedente e mandou levantar a penhora, fundamentalmente pelo facto de o promitente comprador com tradição ter direito à execução específica e ao direito de retenção, além de ter posse, pelo que esta não podia ser violada pela penhora.

Inconformada com esta sentença, dela recorreu a CGD para este STA, tendo apresentado as seguintes conclusões das suas alegações:

a) O promitente-comprador que tem a tradição da coisa prometida comprar não pode embargar de terceiro na execução onde a mesma foi penhorada;

b) Já que é um possuidor precário em nome de outrem;

c) Assim mesmo que se considere aplicável o regime do processo de embargos dos arts. 1037º e seguintes do CPC (hoje revogados), o promitente comprador não sendo um terceiro, pois actua em nome do executado, não pode embargar, face ao nº 2 do citado artigo;

d) E, para além disso, o direito de retenção de que frui o seu o seu crédito à indemnização não fica afectado pela penhora e venda do imóvel;

e) Uma vez que pode reclamar créditos e pagar-se através da venda do imóvel, com preferência resultante da garantia do direito de retenção, cumprindo-se o escopo de tal direito;

f) Escopo que não é o gozo da coisa, mas servir de garantia ao pagamento de um dívida;

g) O art. 442º do CC na sua nova redacção, continua a não conferir ao promitente-comprador o direito de retenção para outra coisa que

não seja o direito à indemnização pelo incumprimento do outro contraente.

h) Assim, a sentença recorrida violou o disposto no art. 351º, nº 1, do CPC e 1037º, nº 2, do mesmo Código, antes da sua revogação pelo DL 329-A/95, de 12 de Dezembro.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o Mº Pº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve confirmar a sentença recorrida.

Corridos os vistos, cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm dados provados os seguintes factos:

- a fracção autónoma foi penhorada em 10.12.1991;
- a embargante prometeu comprar a Moreira & Moreira, Lda., a aludida fracção e esta prometeu vender-lha, mediante contrato celebrado em 11.5.89, pelo preço de 5.000.000$00, na sequência do qual a mesma lhe foi entregue;
- a promitente-vendedora havia adquirido esta fracção à executada;
- a título de sinal e princípio de pagamento, a embargante entregou, na altura, à promitente-vendedora, 100.000$00 e um reforço de 3.400.000$00, em 25.5.89, conforme o estipulado no referido contrato;
- ficou ainda acordado que a escritura seria celebrada até 30 de Dezembro de 1989;
- no prazo referido a embargante contactou a prominente-vendedoura para marcar a entrevista sem que esta se mostrasse apta a fazê-la, sendo a mais recente diligência a marcação de uma escritura de compra e venda para o dia 13.1.93;
- a partir da assinatura do contra-promessa a embargante tem vindo a desfrutar da fracção como se coisa própria fosse, procedendo à ligação da água, da electricidade e do gás;
- ocupou a fracção com móveis da sua pertença, ai recebe a correspondência e as pessoas que bem entende à vista de toda a gente e sem oposição de quem quer que seja;
- por decisão judicial passada em julgado foi reconhecido à embargante a posse e tradição da fracção em causa como o direito de retenção sobre a mesma.

2º Fundamentos.

A questão de direito que vem posta pela recorrente pretende-se com saber se o promitente-comprador de uma fracção autónoma que dela tomou tradição, pode ou não embargar de terceiro no caso dessa fracção viu a ser penhorada posteriormente num processo de execução fiscal.

A sentença recorrida sustentou, com muito brilho, a tese de que o promitente-comprador pode embargar de terceiro, pois, por ter a tradição da fracção, tem direito de retenção sobre a mesma, tem direito à sua execução específica, tem posse e tem direito aos meios possessórios.

A recorrente entende em sentido oposto.

Este STA tem jurisprudência sobre o assunto, alguma dela saída da pena do aqui relator. Assim, no acórdão de 6.3.96, proferido no Rec. nº 17.943, sustentou-se que se um prédio estiver registada em nome do executado, mas estiver registado em nome do executado, mas estiver na posse de terceiro, não deve o mesmo ser penhorado em execução fiscal, pois, de contrário, o possuidor pode embargar de terceiro a penhora. Por sua vez, no acórdão de 2.10.96, publicado nos *AD* 421-81, sustentou-se a mesma tese, mais se sustentando que

a posse, como facto que é, tem mais força que o direito registado depois dele, pois, por força do art. 1268º, nº 1, do Código Civil, a posse faz presumir a titularidade do direito, salvo se o registo do direito de outrem for anterior à posse.

Como todas as questões de direito, esta tem de ser resolvida com o recurso à lei. E temos lei para resolver o problema.

Antes da publicação do Decreto-Lei nº 379/86, de 11 Novembro, discutia-se se o promitente-comprador com tradição tinha o direito de embargar de terceiro, pois discutia-se se ele tinha ou não a posse e qual a natureza da detenção por ele fruída. Mas esse diploma veio dar nova redacção ao art. 755º do Código Civil, passando dele a constar a seguinte:

«1 - Gozam ainda do direito de retenção:

(...);

f) O beneficiário da promessa de transmissão ou constituição do direito real que obteve tradição da coisa a que se refere o contrato prometido, sobre essa coisa, pelo credito resultante do não cumprimento imputável à outra parte, nos termos do art. 442º».

Se o promitente-comprador com tradição passou a ter o direito de retenção, passou também a ter todos os direitos que a lei confere a quem tem o direito de retenção. Ora, nos termos do art. 759º, nº 3, do CC, «até à entrega da coisa são aplicáveis, quanto aos direitos e obrigações do titular da retenção, as regras do penhor, com as necessárias adaptações». De acordo com o disposto no art. 670º, al. a) do CC, mediante o penhor o credor pignoratício adquire o direito de usar, em relação à coisa empenhada, das acções destinadas à defesa da posse, ainda que seja contra o próprio dono.

Logo, quem goza do direito de retenção pode usar acções destinadas à defesa da posse, entre as quais se compreendem os embargos de terceiro. Não há razões para restringir o alcance deste direito sob o pretexto de que o promitente-comprador com retenção não tem posse. De facto, ele tem tanta posse como os restantes titulares do direito de retenção indicados no art. 755º do CC (transportador, albergueiro, mandatário, gestor de negócios, depositário e comodatário). Mas se a lei concedeu meios possessórios a todas estas pessoas, por maioria de razão os tinha de conceder ao promitente-comprador com tradição da coisa imóvel. Nada disto sucedia antes do aludido DL 379/86.

Por outro lado, nos termos do art. 1268º, do CC, «o possuidor goza da presunção da titularidade do direito, excepto se existir, a favor de outrem, presunção fundada no registo anterior ao início da posse».

Como se pode ver pela matéria de facto dada como provada, a embargante celebrou o contrato-promessa de compra e venda e tomou tradição da fracção em 11.5.89. Por sua vez, a penhora foi feita em 10.12.1991. Logo quando o Fisco fez a penhora já a embargante tinha a posse da fracção, pelo que a penhora não podia incomodar. Só se o registo da penhora fosse anterior ao contrato-promessa de compra e venda é que o promitente-comprador não podia invocar a tradição da coisa nem o direito de retenção, pois o registo predial da penhora podia ser do seu conhecimento. Para mais desenvolvimentos sobre este aspecto pode ver-se o acórdão do STJ (Pleno) nº 3/99, sobre o conceito de terceiros para efeitos de registo, o qual veio inverter completamente a jurisprudência do STJ anterior, exposta no acórdão nº 15/97 (Pleno), publicada na I Série do *DR* de 4.7.97.

A recorrente invoca o facto de o promitente-comprador ser um possuidor precário, em nome de outrem. Mas isso não interessa, pois

todos os titulares do direito de retenção indicados no art. 755º do CC estão na mesma situação e tem o direito aos meios possórios.

Sustenta a recorrente que a embargante não é terceiro. Porém, segundo a jurisprudência do STJ em Pleno (Acórdão 3/99) é mesmo terceiro, tal como nos termos do art. 1037º, nº 2, do CPC (61).

Entende a CGD que a embargante podia reclamar o seu crédito na execução fiscal. Acontece que o direito aos meios possessórios resultantes do direito de retenção dão-lhe mais garantias, e foi para conferir mais garantias aos promitentes-compradores que o DL 379/86, de 11 de Novembro, foi publicado.

Assim, a brilhante sentença recorrida não pode deixar de ser confirmada, como sufragada o Mº Pº.

3ª 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 Maio de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho* (votei o acórdão por considerar resultar do probatório a reversão do titulo de posse, já que se não pode fazer resultar esta directamente quer do contrato-promessa quer do direito de retenção que atrás refere Antunes Varela na *RCJ.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Recurso per saltum. *Matéria de facto. Incompetência deste STA. Competência do TCA.*

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões de recurso per saltum; *matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão de hierarquia, do STA e pela competência do TCA para dele conhecer.*

Recurso n.º 25.846. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Avelino Asdrúbal Filipe dos Santos; Relator: Exmo. Juiz Cons. Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do T.T. 1ª Instância de Braga, que julgou procedente a impugnação deduzida por Avelino Asdrúbal Filipe dos Santos contra a liquidação do IRS/96, daquela interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além de mais, afirma:

«A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços

de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases nº 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (nº 1 do art. 2), atribuindo deficiência a pessoas que após correcção óptica, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo por isso défice funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade [conclusão c)]».

Foi devidamente externado, por parte da A F., todo o «iter» Cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise «[conclusão G)].

O Exmo. Magistrado do Mº Pº, junto deste STA, foi de parecer que as preditas alegações relevam da matéria de facto, não tendo, assim, o recurso, por exclusivo fundamento, matéria de direito, o que determina a incompetência deste STA, para dele conhecer.

A este propósito, depois de devidamente notificadas as partes, apenas a FP se pronunciou, admitindo o entendimento expresso pelo MºPº

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão da competência deste STA, pois que logra prioridade.

Na verdade, nas conclusões do recurso atrás referido afirma-se matéria que logra enquadramento no domínio factual e que não foi estabelecida na sentença recorrida.

Significa isto que a recorrente FP não cingiu a sua divergência com a decisão recorrida apenas no tocante à interpretação e aplicação da lei.

Assim sendo, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que determina a incompetência, em razão de hierarquia, deste STA, para dele conhecer sendo, para tanto competente, o TCA, tudo nos termos dos arts. 4.º, 32º nº 1, al b) 39º, 41º nº 1, al. a) , todos do ETAF e 167º do C.P.T.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão de hierarquia, este STA, para conhecer do recurso e competente, para o efeito o TCA, pela Secção de Contencioso Tributário.

Sem custas.

Oportunamente remetam-se os autos ao TCA, conforme requerido a fls. 59.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Benjamim da Silva Rodrigues.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Recurso n.º 25 858, em que são recorrente António Rego Martins e recorrida a Caixa Geral de Depósitos, SA, e de que foi relator o Exmo. Juiz Cons. Dr.Fonseca Limão.

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

António Rego Martins, não se conformando com o acórdão do TC a fls. 925 e seguintes, dele interpôs recurso para este STA, ter-

minando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - A matéria de facto dado como provada e demais circunstâncias referenciadas no douto acórdão sob recurso justificam plenamente, em nossa opinião, que a pensão mensal auferida pelo recorrente seja isenta de penhora.

2 - Acresce que, com o decurso do tempo, não só o já precário estado de saúde como as condições de vida se vão degradando rápida e inexoravelmente, atendendo à sua avançada idade.

3 - Consequentemente, o recorrente terá de ser internado brevemente num lar de terceira idade, pois vive só e sem família a quem possa recorrer.

4 - Segundo os documentos juntos, o valor da mensalidade apagar num lar de idosos, de nível médio, oscila entre 250.000$00 e 165.000$00, sem contar com serviços "extra", tais como medicamentos e material de enfermagem, tratamento de recuperação e outros, absolutamente indispensáveis que, como se sabe, oneram substancialmente os referidos montantes.

5 - A pensão líquida do recorrente, por si só, já é insuficiente para suportar o pagamento das mensalidades em qualquer lar dos referidos nos documentos 1 e 2 juntos ou em quaisquer outros do mesmo nível.

6 - A decidir-se pela penhora de 1/6, como fez o tribunal *a quo* tal facto anulará praticamente a possibilidade de internamento e aumentará as preocupações do recorrente e, consequentemente, o seu precário estado de saúde, aliás como consta da decisão sob recurso.

7 - Acresce que a exequente é uma instituição bancária sobejamente conhecida e, como tal, a importância que receberia proveniente da penhora, não teria o mesmo significado na sua saúde económica.

8 - Ao contrário do executado, que seria a sua única fonte de subsistência diminuir consideravelmente e aumentar ainda mais as suas justificadas preocupações, inevitáveis reflexos negativos no seu já mais que precário estado de saúde.

9 - A decisão recorrida violou, entre outros do douto suprimente desse Supremo Tribunal, o dispositivo legal constante do nº 3 do art. 824º do C.P.C. e constitucional insiste no art. 72º da CRP.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Exmo. Magistrado do Mº. Pº., junto deste STA, foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir, porém, apenas de direito, que não de matéria factual fixada pelas instâncias quer da que vem proposta no recurso para este STA e que aqui se pretende provar através dos documentos de fls. 939/944(vide arts. 21º nº 4 e 32 nº 1 al. b) do ETAF e 167º do C.P. Tributário).

Nos termos dos arts. 713º nº 6 e 726º do C. P. Civil, remete-se para a matéria de facto fixada pela decisão recorrida.

O acórdão recorrido, depois de considerar que o executado e ora recorrente, no ano de 1997, auferia a pensão líquida de 146.000$00 mensais, sendo a sua situação clínica a descrita no atestado médico de fl. 859, contava 80 anos de idade, não tinha família, vivia sozinho na cidade de Lisboa e não tinha outro tipo de rendimentos, decidiu fixar a penhora em 1/6 do montante daquela pensão.

Pretende aquele, agora, que a referida pensão fique isenta de penhora.

Como decorre do art. 824º nº 2 do C. P. Civil a penhora foi fixada em 1/6 da pensão, ou seja, no mínimo.

Todavia, o art. 824º nº 3 do C. P. Civil dispõe:

Pode o Juiz excepcionalmente isentar de penhora os rendimentos a que alude o nº 1, tendo em conta a natureza da dívida exequenda e as necessidades do executado e do seu agregado familiar.

Como se vê, esta norma tem carácter excepcional.

Porém, a nossa ver, face à factualidade provada, adequada se mostra a fixação do montante da penhora em 1/6 da pensão pois que o foi no mínimo legal; por outro lado, face ao quadro factual descrito, não se conclui que a situação económica do executado e ou recorrente seja excepcional por forma a que haja lugar à pretendida isenção.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%, sem prejuízo do apoio judiciário concedido.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Benjamim Rodrigues.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Processo. Nulidade. Notificações em férias.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — De acordo com o art. 143º do CPC as notificações de actos judiciais podem ser efectuadas em férias, não padecendo por isso, quando realizadas, de nulidade processual.

2 — A realização dessas notificações não ofende qualquer direito a férias porque os prazos com elas conexionados ficam suspensos, não demandando a prática de qualquer trabalho processual durante as férias, iniciando-se esses prazos apenas no primeiro dia útil pós férias, exigindo apenas que o advogado ou a parte quando intervenha na mesma qualidade precavenha o recebimento por qualquer pessoa das comunicações que possam ser feitas durante as férias.

Recurso 25 869, em que são recorrente Paulo Fernando Freitas de Oliveira e recvorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório.

1. PAULO FERNANDO FREITAS DE OLIVEIRA, com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado com o despacho do Sr. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, de

03/12.1996, despacho este que lhe indeferiu a arguição de nulidade da notificação do despacho de rejeição liminar da oposição efectuada em 10.08.1994, dele recorreu para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, pedindo a sua revogação.

2. Pelo seu acórdão de 24.10.2000, este tribunal de 2.ª instância julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, por este ter por exclusivo fundamento matéria de direito.

3. O recorrente pediu então a remessa do recurso a este Supremo Tribunal, indicado como sendo o tribunal competente.

4. O recorrente refuta o decidido pelo tribunal de 1.ª instância com base nas razões sintetizadas nas seguintes conclusões com que coroou as suas alegações de recurso:

«a) a notificação determinante do presente recurso foi efectuada em período de férias judiciais, sem que a mesma tivesse carácter urgente por não visar evitar qualquer dano irreparável;

b) dano irreparável esse que apenas poderá ser aferido em função dos interesses das partes no processo, e não em função de conveniências de serviço;

c) como decorre notoriamente do art. 143º n.º 1 do C. P. Civil à data vigente e, de forma notória, do mesmo dispositivo legal na sua actual redacção;

d) efectivando o mesmo um direito a férias, inalienável;

e) mostrando-se, pois, tal art. 143º n.º 1 do C. P. Civil violado, gerando irregularidade do acto que, por ter influência matricial na decisão e exame da causa, em face do art. 201º n.º 1 do C. P. Civil, determina a nulidade do acto».

5. A recorrida FAZENDA PÚBLICA não contra-alegou.

6. No seu douto parecer a Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta pronunciou-se pelo não provimento do recurso, defendendo, em síntese, que a notificação do despacho judicial de rejeição da oposição é consentida pelo n.º 1 do art. 143º do CPC, nada inculcando, ao contrário do sustentado pelo recorrente, que as notificações a que se refere este preceito sejam as que se destinam a evitar dano irreparável e que o direito a férias se encontra salvaguardado no art. 144º n.º 1 do CPC ao prever a suspensão do prazo durante as mesmas.

7. Com os vistos dos Srs. Juízes-Adjuntos cumpre decidir.

A fundamentação.

8. A questão decidenda.

É a de saber se a notificação de um despacho judicial de rejeição liminar da oposição à execução fiscal durante o decurso das férias judiciais do Verão é legalmente proibida e, na afirmativa, se a mesma constitui uma nulidade processual.

9. O quadro fáctico-processual.

A questão decidenda emerge do seguinte quadro processual:

a) Foi proferido o despacho de rejeição liminar da oposição de fis. 18, do qual o ora recorrente foi notificado através de carta cujo registo é de 10.08.1994 - registo n.º 4480, de fl. 19;

b) A carta registada em causa foi devolvida com a menção "não atendeu às 9,40" "passei aviso até 24.8" - carta devolvida agrafada na contracapa;

c) A referida carta foi dirigida para o endereço constante na procuração de fl. 12 - Rua Rodrigo da Fonseca, n.º 149, 3º d.to, em Lisboa.

10. O mérito do recurso.

O ora recorrente arguiu perante o tribunal de 1.ª instância a nulidade da notificação do despacho judicial que lhe rejeitou liminarmente a oposição à execução fiscal que havia deduzido, fundamentando-se na circunstância daquela haver sido efectuada durante as férias judiciais do Verão.

Mas a decisão recorrida indeferiu o requerido sob pretexto de que essa notificação poderia ser feita em férias, de acordo com o disposto na redacção, ao tempo, do n.º 1 do art. 143º do CPC, por a possibilidade da sua realização estar aí expressamente ressalvada, de entre outras excepções à proibição contemplada na primeira parte do preceito, da prática de actos judiciais aos domingos, dias feriados e férias.

E a decisão judicialmente impugnada decidiu correctamente, como de seguida se demonstrará.

Rezava assim o art. 143º n.º 1 na redacção aplicável ao tempo:

«Os actos judiciais não podem ser praticados nos domingos nem em dias feriados nem durante as férias. Exceptuam-se as citações, notificações, arrematações e os actos que se destinem a evitar dano irreparável».

Como se vê, a primeira parte do preceito consagra a regra da proibição da prática de actos judiciais aos domingos, feriados e férias.

Todavia, a segunda parte abre excepções a essa regra, dizendo que se exceptuam dela as citações, notificações, arrematações e os actos que se destinem a evitar dano irreparável.

Dada a diferente natureza dos três actos processuais nominalmente referidos e a circunstância do preceito, para o efeito legalmente previsto, colocar cada um deles no mesmíssimo plano dos que estão compreendidos no conceito jurídico indeterminado "de actos que se destinem a evitar dano irreparável", como decorre do uso do advérbio copulativo "e", é de concluir que a lei se está a referir a diferentes situações processuais.

Sendo assim, a quarta hipótese de actos não representa qualquer especificação ou restrição das anteriormente definidas, por aditamento de outros pressupostos legais.

Mas se dúvidas houveram, elas ficarão dissipadas quando se recorra à ratio que justifica o preceito.

Na verdade, as três primeiras hipóteses de actos abrangem situações que requerem a intervenção, para a sua prática, apenas dos serviços do tribunal, não demandando a necessidade de intervenção das partes do processo. Sendo assim, e dando sua prática execução a um dos princípios rectores do processo - que é o da celeridade processual -, não se vê por que carga dágua não haveriam esses actos de poder ser praticados em dias não úteis. A quarta hipótese explica-se por si: ela visa dar cumprimento ao princípio constitucional da garantia a uma tutela plena e efectiva em tempo útil que está consagrada no art. 20º da CRP.

Cingindo agora a abordagem à hipótese da notificação dos actos judiciais, por razões de simples utilidade da apreciação da questão concreta, sendo que a substância das coisas não é diferente nas três primeiras hipóteses que o preceito legal refere, poder-se-á ainda notar que a parte não vê prejudicado o seu direito a férias, ao contrário do que o recorrente sustenta, pelo facto das notificações poderem ser efectuadas em férias.

É que a lei prevê concomitantemente a suspensão do prazo durante as férias no n.º 3 do art. 144º do CPC. E mais, como resulta da al. b) do art. 279º do C. Civil, que no prazo não se computa o dia ou hora, se o prazo for de horas, em que ocorre a notificação.

De onde resulta que os prazos que estão conexionados com as notificações cuja realização ocorra em férias apenas se iniciam no primeiro dia útil pós férias.

Ora, sendo assim, não se vislumbra que a parte seja obrigada a trabalhar processualmente durante as férias, ou seja que tenha de praticar em tais casos quaisquer actos processuais durante as férias que é o terreno jurídico onde a questão tem de ser abordada e nesta linha que veja o seu direito a ser ofendido.

Questão absolutamente diferente é a dos senhores advogados ou da parte quando sujeita aos mesmos deveres (art. 255º do CPC) deverem acautelar o recebimento das comunicações que lhes possam ser feitas durante as férias. Todavia, esta dimensão do problema não contende já com a realização por si de qualquer trabalho processual, sendo-se aqui apenas sujeito passivo de trabalho feito por outrem. Por outro lado, esta função de estar disponível para receber tais notificações nem sequer precisa de ser realizada pelos seus destinatários, bem podendo ser efectuada por terceiras pessoas.

E no que respeita aos senhores advogados essa exigência tem inteiro cabimento: é que a sua actividade enquadra-se numa actividade profissional tipo empresarial e sendo assim esta deve ser perspectivada tendo em conta a continuidade da vida económica e social, como acontece com os demais ramos de actividade. A vida económica e social não para pelo simples facto de certas pessoas ou empresas estarem de férias. Quer isto dizer que o Sr. Advogado tem de acautelar por si, pelos seus colaboradores ou até com recurso a terceiros o recebimento das comunicações que lhe possam ser feitas durante as férias. De resto, mesmo que não tenha prevenido isso, em relação à correspondência registada, que é a situação que corresponde à aqui apreciada, sempre restaria ao senhor advogado a possibilidade de obter junto dos correios informação sobre se, durante as férias, alguma lhe havia sido endereçada e que houvesse sido devolvida.

Temos, portanto, de concluir que a decisão recorrida decidiu correctamente ao considerar que a notificação que foi efectuada durante as férias judiciais do Verão, em 10.08.1994, ao senhor advogado do recorrente do despacho judicial que lhe rejeitou liminarmente a oposição deduzida não afrontava qualquer preceito legal e como tal não padecia de nulidade.

C - A decisão.

11. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar o douto despacho recorrido.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vítor Meira — Baeta de Queirós.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Oposição a execução fiscal da CGD. DL n.º 49 168, de 5.VIII.1969.

Doutrina que dimana da decisão:

O DL n.º 49 168, de 5.VIII.1969, ocupando-se de matéria respeitante a juros de mora atinentes a contribuições, impostos, taxas e outros rendimentos, desvios de dinheiros e outros valores, quantias autorizadas e despendidas fora das disposições legais, custas e selos contados em processos de qualquer natureza, não é, de todo, aplicável a juros remuneratórios de empréstimo concedido pela CGD no exercício da sua actividade bancária.

Recurso n.º 25 879. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S. A.; Recorridos: Fernando Luís Silva Santos Caparica e mulher; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Caixa Geral de Depósitos, S.A. recorre da sentença do 1º Juízo, 2ª Secção do TT de 1ª Instância de Lisboa que, julgando improcedente a presente oposição, proclamou a instância executiva válida e eficaz para pagamento da dívida de juros de 2 anos, garantida pela penhora efectivada nos autos principais.

Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1ª Em resultado de reclamação de créditos deduzida em execução de terceiros contra a recorrida e seu marido, a recorrente recebeu já a quantia de 4 644 400$00, valor máximo garantido por hipoteca que detinha sobre o prédio vendido;

2ª Na sua execução fiscal entretanto movida, logrou a recorrente a penhora das sobras verificadas na execução comum, na quantia de 10 467 487$00;

3ª Deduzida oposição à execução, considerou-se irrelevante, na fundamentação da sentença recorrida, a apreciação da prescrição;

4ª Sustentando-se que o caso *sub judice* se deve conjugar com o instituto da caducidade consignado no art. 6º do DL n.º 49 168, de 5.VIII.1969, considerado aplicável à CGD;

5ª Salvo o devido respeito, tal DL não se aplica às dívidas à CGD, embora cobradas coercivamente através dos tribunais tributários;

6ª Na verdade, os contratos de empréstimo celebrados pela CGD são de direito privado e não perdem essa natureza pelo facto de as dívidas dele emergentes serem cobradas através dos tribunais tributários;

7ª A teleologia do citado DL é incompatível com a existência de juros remuneratórios, condição necessária do mútuo bancário;

8ª O seu campo de aplicação restringe-se expressamente às situações previstas nas alíneas a) a d) do n.º 1 do seu art. 1º;

9ª Foi violado o disposto no art. 1º do DL n.º 49 168, de 5.VIII.1969.

Termina pedindo se revogue a sentença recorrida e se ordene a prolação de uma outra que declare inaplicável, *in casu,* o sobredito diploma, conhecendo expressamente das excepções invocadas.

Não houve contra-alegação.

A distinta PGA entende que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

I. Corre termos na 5.ª Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais de Lisboa o processo executivo n.º 5076/87, instaurado pela

Caixa Geral de Depósitos contra Fernando Luís Silva Santos Caparica e Maria Lucília Pereira Marques Caparica, à data casados entre si no regime de comunhão de adquiridos, para cobrança de dívida decorrente de empréstimo hipotecário outorgado por escritura pública lavrada na Nota Privativa da exequente em 30.9.61, no valor de 2 720 000$00 de capital, juros vencidos contados de 8.11.81 a 8.3.87 no valor de 6 766 299$00, juros vincendos a partir de 8.3.87 à taxa diária de 22%, valor diário de 4 129$46, e demais despesas.

II. Para garantia do empréstimo, juros e despesas, os executados constituíram hipoteca sobre o prédio urbano sito na estrada nacional 377, lote 3, Palhais, Caparica, Almada, descrito na CRP de Almada sob o n.º 25 715 do L.º B-78, levada a registo provisório de 20.7.81 pela inscrição n.º 28 280, a fls. 31 v.º do L.º C-82, definitivo natureza e dúvidas e convertida em definitiva pelo averbamento n.º 1 de 21.10.81 da referida CRP, pelo valor de 2 720 000$00, juros à taxa de 22,25% ao ano, despesas de 108 800$00 e montante máximo de 4 644 400$00.

III. Nos autos de execução n.º 657/90, 2º Juízo, 1ª Secção do Tribunal Judicial de Almada, o prédio referido supra foi objecto de penhora, por termo de 21.5.91, levada a registo em 8.10.91.

IV. Por sentença transitada, proferida em 16.2.93 no apenso de reclamação de créditos aos autos de execução comum referidos atrás, foi reconhecido o crédito reclamado pela aqui exequente na execução fiscal, no montante de 4 644 400$00, valor garantido pelo registo hipotecário, pago na totalidade.

V. O referido prédio foi vendido nos autos de execução comum pelo valor de 17 500 000$00.

VI. Por despacho de 12.11.93 proferido nos autos principais, foi ordenada a penhora do saldo de 10 467 487$00 apurado na conta de liquidação da execução comum.

VII. A penhora foi efectivada em 23.6.94, por termo no conhecimento de depósito obrigatório na CGD n.º 994 568 50, no valor de 10 467 487$00, colocado à ordem do processo de execução fiscal n.º 5076/87.

VIII. A acção executiva foi instaurada em 19.10.87 e a ora A. citada para os termos da execução em 17.2.94.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo cabe referir que este se absteve de conhecer da prescrição invocada como fundamento da presente oposição (a par do pagamento da dívida exequenda, ponto em que a instância proclamou a sem razão da oponente), por entender que "não se trata aqui de levar em conta qualquer prazo de prescrição, mas ... de caducidade", "porque os efeitos extintivos da dívida de capital da CGD pela venda e pagamento no processo comum, bem como de perdurabilidade do vencimento de juros, têm de se conjugar com o instituto da caducidade consignado no artigo 6º do DL 49 168, de 5.8.1969, aplicável à CGD, à data Instituto de Crédito do Estado, normativo em que se estabelece que:

"A liquidação de juros de ,mora não poderá ultrapassar os últimos cinco anos anteriores à data do pagamento da dívida sobre que incidem."

Mal andou o tribunal *a quo.*

Na verdade, o sobredito diploma legal, como logo ressalta do seu preâmbulo, ocupa-se de *matéria respeitante a* ***juros de mora.*** E assim é que nos seus primeiros artigos sempre se alude a juros de mora, tal-qualmente nos artigos 10º, 11º e 12º.

E juros de mora respeitantes a "contribuições, impostos, taxas e outros rendimentos, desvios de dinheiros e outros valores, quantias

autorizadas e despendidas fora das disposições legais, custas e selos contados em processos de qualquer natureza" - cfr. artigo 1 º, n.º 1.

Ora, no caso *sub judicibus,* estamos perante juros remuneratórios, atinentes a empréstimo concedido aos oponentes, pela CGD, no exercício da sua actividade bancária, situação que, patentemente, não cabe no âmbito do convocado decreto-lei.

E, como bem refere a recorrente na conclusão 6.ª, "os contratos de empréstimo celebrados pela CGD são de direito privado e não perdem essa natureza pelo facto de as dívidas dele emergentes serem (ao tempo da instauração da execução em referência) cobradas através dos tribunais tributários."

A respeito, exarou-se no acórdão desta Secção de 22.X.1997, rec. n.º 21 811, que "o processo não tem a virtude de modificar a natureza da relação que nele se conhece. O processo apenas visa realizar coactivamente o direito subjectivo invocado pelo credor, ou seja, no caso, obter o cumprimento forçado da entrega da prestação pecuniária a que o devedor se encontra adstrito (art. 2º do CPCivil).

Ora, esta é, segundo os termos que emergem do título executivo, uma dívida de direito privado, uma obrigação de pagamento de capital e juros emergentes de contratos de mútuo de direito privado, garantida, em parte, pelo menos, ... por hipoteca.

Sendo assim, o facto de a lei prever, ao tempo, a competência dos tribunais tributários ou fiscais para a sua cobrança e, de correntemente, a utilização do processo de execução fiscal, não alterará a natureza do regime substantivo regulador da relação jurídica material que naquele se conhece. Esta continuará a ser regida pelo direito substantivo a que estava sujeita."

Seguramente, é, de todo, inaplicável ao caso dos autos o DL n.º 49 168, por isso que não pode, no ponto, manter-se na ordem jurídica a sentença recorrida.

Termos em que, julgando-se, com este fundamento, procedente o recurso, se revoga aquela, devendo o tribunal a quo proferir nova sentença em que conheça, também, da invocada prescrição.

Não é devida tributação.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes — Jorge de Sousa.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Menos-valias. CIRC. DL 360/91 - artigo 18º-A do DL 442-B/88.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Transmitidas em 1991 acções adquiridas em 1987 e 1988, as menos-valias realizadas concorrem para a formação do lucro tributável em conformidade com o que dispõe o CIRC.

II — O disposto no artigo 18º-A do DL 442-B/88, aditado pelo DL 360/91, apenas se aplica aos ganhos ou perdas realizados após a sua entrada em vigor.

Recurso n.º 25 885. Recorrente: Arlindo Soares de Pinho, Ld.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

"Arlindo Soares de Pinho, Lda." impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro a liquidação de IRC que lhe foi efectuada relativa ao exercício de 1991 e correspondentes juros compensatórios, com fundamento em errónea qualificação dos factos tributários e ilegalidade da liquidação.

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

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

A - O art. 18º-A do Dec.-Lei nº 442-B/88, de 30 de Novembro, introduzido com a publicação do Dec.-Lei nº 260/91, de 29 de Setembro, não pode aplicar-se a uma transmissão de acções efectuada no 1º semestre de 1991, nem pode afastar a relevância de menos-valias realizadas nessa altura, para efeitos de determinação do lucro tributável.

B - Isto porque as normas do Código do IRC em vigor à data da alienação permitiam inequivocamente a consideração desse custo para efeitos de determinação da matéria tributável (art. 23º/1 do CIRC).

C - Relevante para escolha da lei aplicável não é a aquisição, mas sim a transmissão, pois é com este facto que surge o custo fiscal, ou seja, é nesse momento que se realiza a menos-valia.

D - Aplicar a esta transmissão normas publicadas em momento posterior à sua ocorrência contraria frontalmente as regras de aplicação da lei no tempo (nomeadamente o art. 12º do Código Civil e o art. 12º da Lei Geral Tributária).

E - Dessas normas resulta que, se o facto tributário for de formação sucessiva - como sucede com a formação do lucro tributável para efeitos de IRC - a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.

F - Este princípio abrange, expressamente, as normas que, embora integradas no processo de determinação da matéria tributável, tenham por função o desenvolvimento das normas de incidência tributável - conforme sucede no caso em apreço.

G - De resto, aplicar o citado art. 18º-A nos termos descritos sempre ofenderia os princípios constitucionais da legalidade tributária e da não retroactividade em matéria de elementos essenciais dos impostos, como a incidência e os benefícios fiscais.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por a norma do artigo 18º-A não ter natureza interpretativa.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1. A impugnante é tributada em imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas, na Repartição de Finanças de Vale de Cambra;

2. A impugnante apresentou a declaração modelo 22 - imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas, referente ao exercício de 1991, onde contabilizava como custo fiscal as menos-valias apuradas na venda de acções, no montante de 1.472.454$00;

3. Em 15 de Outubro de 1993, os Serviços de Fiscalização Tributária, elaboraram mapa de apuramento modelo DC-22 onde corrigiram as mais valias e menos valias correspondentes às acções do Supermercado Modelo, adquiridas pela impugnante em 1987 e 1988, as acções da Curia, Foncar e Oliveira & Ferreirinhas, adquiridas pela impugnaste em 1988, por nos termos do n.º 1 do artº 18º-A do DL 442-B, de 30.11 não concorrerem para a formação do lucro tributável, os ganhos ou perdas com a alienação dos títulos adquiridos antes da entrada em vigor do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas;

4. Desta correcção resultou o acto de liquidação impugnado;

5. A impugnante apresentou o mapa de mais valias e menos-valias fiscais, para o exercício de 1991 de que há cópia a fls. 32 destes autos, tendo a Administração Fiscal excluído de consideração para efeitos de tributação as acções dele constantes e adquiridas em 1987 e 1988;

6. A venda das referidas acções teve lugar entre Janeiro e Maio de 1991:

60 acções de Supermercados Modelo, adquiridas em 1987, foram vendidas em 91.01.21;

120 acções de Supermercados Modelo, adquiridas em 1988, foram vendidas em 91.01.21;

140 acções de Curia, adquiridas em 1988, foram vendidas em 91.01.21;

500 acções de Foncar, adquiridas em 1988, foram vendidas em Março de 1991;

240 acções de Oliveira & Ferreirinhas, adquiridas em 1987 e 1988, foram vendidas em Maio de 1991;

7. A impugnante pagou o montante liquidado;

8. No dia 20 de Maio de 1994, a impugnaste deduziu a presente impugnação.

Assentes estes factos apreciemos então o recurso.

A questão fundamental em discussão prende-se com a aplicabilidade ou não aos factos do disposto no artigo 18º-A do DL 442-B/88 de 30/11 que aprovou o CIRC, artigo esse que foi aditado pelo DL 360/91 de 28/9. Prescreve o nº 1 desse artigo:

"Os ganhos ou perdas realizados por sujeitos passivos de IRC com a transmissão de acções ou partes sociais cuja aquisição tenha ocorrido antes da entrada em vigor do Código do IRC não concorrem para a formação do lucro tributável".

Conforme consta do probatório as acções de que resultou o acto de correcção foram adquiridas pela recorrente em 1987 e 1988 e vendidas entre Janeiro e Maio de 1991. A recorrente pretendia que as menos-valias apuradas na venda das acções deveria ser contabilizada como custo fiscal no exercício de 1991. A Administração Fiscal entendia que, face ao artigo 18º-A, não concorriam para a formação do lucro tributável os ganhos ou perdas resultantes da alienação dos títulos adquiridos antes da entrada em vigor do CIRC. Por seu turno a sentença recorrida referiu ainda que, com aquele artigo 18º-A as

acções antes adquiridas tinham o mesmo tratamento que lhes era dado pelo artigo 25º do CCI.

O CIRC, que veio substituir o CCI, entrou em vigor em 1.1.89. No seu artigo 17º n.º 1 estabelecia-se que o lucro tributável era 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 do código. A esta formulação veio o DL 360/91 aditar o dito artigo 18º-A que consagra um regime transitório das mais-valias e menos-valias de acções adquiridas antes da vigência do CIRC, determinando a sua não concorrência para a formação do lucro tributável. Por seu turno o artigo 9º do DL 360/91 permitia aos sujeitos passivos de IRC a que aproveitasse o artigo 18º-A a opção, relativamente aos exercícios de 1989 e 1990, pela consideração como custos ou perdas das menos-valias realizadas.

Como enquadrar então, no caso vertente, as menos-valias em causa? Não contendo o DL 360/91 qualquer disposição a atribuir-lhe carácter retroactivo e não sendo a norma em questão interpretativa - como refere o Ministério Público se o preâmbulo do diploma diz que importa prever tal significa que não estava previsto - temos que concluir que tal diploma apenas vigora para o futuro, isto é, apenas se aplica à venda de acções que ocorram após a sua vigência. Quanto à aplicabilidade ao caso concreto do artigo 25º do CCI afigura-se-nos que também esse entendimento não é viável. Como se referiu, as acções, adquiridas na vigência do CCI, foram vendidas quando este já fora substituído pelo CIRC. Por isso as menos-valias a considerar terão de ser apreciadas no âmbito deste diploma já que foi na sua vigência que se constituíram.

Como refere Cardoso da Costa *(Curso de Direito Fiscal)* referindo-se aos impostos periódicos, a lei nova que venha alterar os elementos essenciais dos impostos aplica-se, sem retroactividade, nos períodos que se iniciem após a sua entrada em vigor, mesmo às actividades ou situações que os contribuintes já antes estivessem a exercer ou de que já antes estivessem a gozar, mas ao contrário, não deverá aplicar-se, salvo disposição nesse sentido, no próprio período em que entra em vigor, muito embora seja certo que a regra da não retroactividade permitiria, no rigor dos termos, que ela atingisse os rendimentos de tal período obtidos posteriormente, desta forma se evitando a retroactividade da lei salvaguardando as expectativas dos particulares.

Prescreve o artigo 20º nº 1 do CIRC que se consideram proveitos ou ganhos os derivados de operações de qualquer natureza em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, referindo designadamente os ganhos resultantes de "mais-valias realizadas" [alínea f)]. Por seu turno o artigo 23º nº 1 diz que se consideram 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, especificando nomeadamente as "menos-valias realizadas" [alínea i)].

Tendo o facto tributário, para efeitos constitutivos da obrigação de imposto, que ser valorado à luz da lei vigente no momento da sua ocorrência, terá de concluir-se ser ao caso aplicável o regime do CIRC. Assim, poderia a recorrente, como fez, considerar como custos as menos-valias resultantes da alienação das acções no ano em que a mesma teve lugar.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Vítor Manuel Marques Meira* (relator) — *António Pimpão — Mendes Pimentel.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Contribuições para a segurança social. Acto informativo. Acto lesivo. Acto materialmente definitivo. Acto de liquidação. Acto contenciosamente recorrível.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Constitui um acto de natureza informativa aquele através do qual se comunica a uma empresa que é entendimento da administração serem devidas contribuições para a segurança social relativamente a determinada categoria de trabalhadores ao seu serviço, se informa o prazo durante o qual as folhas de remunerações relativas a meses anteriores podem ser entregues sem dar lugar a encargos adicionais e se anuncia que, após o termo desse prazo serão considerados esses encargos.

2 — Tal acto não é o acto final do procedimento tributário respectivo, conducente à liquidação das contribuições, só o sendo o acto que determinar a quantia que a administração entende ser devida.

3 — Só esse ulterior acto de liquidação será materialmente definitivo, por constituir a posição final da administração perante o particular, não sendo a esfera jurídica deste afectada enquanto ele não for praticado.

4 — Não sendo materialmente definitivo nem lesivo, o acto de natureza informativa referido no ponto 1 não é contenciosamente recorrível.

Recurso n.º 25 893. Recorrente: Europeia — Agência Turística, Lda; Recorrido: Conselho de Administração do Centro Regional de Segurança Social da Madeira; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — EUROPEIA — AGÊNCIA TURÍSTICA L.DA, com sede no Funchal, interpôs no Tribunal Administrativo de Círculo de Lisboa recurso contencioso de um despacho do Conselho de Administração do Centro Regional de Segurança Social da Madeira, de 30-12-99, através do qual lhe foi comunicado que eram «devidas as contribuições

respeitantes às remunerações pagas a guias-intérpretes» que haviam lhe prestado serviço desde Julho desse ano.

O T.A.C. de Lisboa julgou-se incompetente para o conhecimento do recurso.

A requerimento da recorrente o processo foi remetido ao Tribunal Administrativo e Fiscal agregado do Funchal, que rejeitou liminarmente o recurso, por entender que o acto impugnado não é um acto administrativo, por não ser um acto de liquidação de um imposto e não visar produzir, por si, efeitos jurídicos na situação individual e concreta da recorrente.

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

a) Um acto administrativo é um acto que produz directamente e por si só efeitos na esfera jurídica do Recorrente;

b) A notificação do Conselho de Administração do Centro Regional de Segurança Social da Madeira constitui, quando confrontada com definição do art. 120.º do C.P.A., um verdadeiro acto administrativo;

c) A notificação não constitui um acto de execução, pelo simples facto de inexistir um acto exequendo;

d) Por outro lado, o quadro legal vigente não obriga a Recorrente a efectuar quaisquer contribuições para a Segurança Social;

e) De onde a comunicação do Centro Regional de Segurança Social, ao ordenar o pagamento das contribuições supostamente em falta, é ela própria um acto modificativo da situação jurídica da Recorrente;

g) Ademais, a decisão recorrida é nula por falta de fundamentação, limitando-se a tomar uma posição pela negativa;

h) Face ao exposto, a decisão recorrida enferma de ilegalidade por violação cios disposto, por um lado, nos artigos 120.º do C..P.A. e 55.º a contrario *da LPTA e 668.º, n 1, al. b), do CPC, ex vi art. 1.º da LPTA e 666.º, n.º 3 do C.P. C, por outro,*

i) Pelo que deve a decisão do Centro Regional de Segurança Social ser considerada um acto administrativo recorrível e,

Em consequência ser revogada a decisão do douto Tribunal a quo.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o recurso não merecer provimento, em sintonia com o decidido no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 8-2-2001, proferido no recurso n.º 25763, atendo o preceituado no n.º 3 do art. 8.º do Código Civil.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — A questão que é objecto do recurso é a de saber se o acto impugnado é contenciosamente recorrível.

O acto impugnado está consubstanciado no ofício cuja cópia consta de fl. 23 que, quanto ao que aqui interessa, tem o seguinte conteúdo:

"REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA

Secretaria Regional dos Assuntos Parlamentares

Centro de Segurança Social da Madeira.

Assunto: *Pagamento de contribuições à Segurança Social respeitantes aos guias-intérpretes ao seu serviço.*

No cumprimento do disposto na Resolução n.º 1690/99 do Conselho de Governo. publicada no Jornal Oficial da Região Autónoma da Madeira (JORAM) *n.º 126, Suplemento I Série, de 16 de Novembro de 1999, comunica-se a VV. Ex.as que são devidas as contribuições respeitantes às remunerações pagas aos guias-intérpretes que vos prestaram serviço, desde o mês de Julho do corrente ano, uma vez que é entendimento da Administração Regional, face à legislação em vigor, que aqueles profissionais, na sua generalidade, se enquadram no regime geral da segurança social dos trabalhadores por conta de outrem.*

Mais se informa que a apresentação das folhas de remunerações e o respectivo pagamento de contribuições, referentes aos meses de Julhos a Outubro do corrente ano, deverá ter lugar até ao fim do mês de Janeiro do ano 2000, sem lugar a encargos adicionais, os quais serão considerados após aquela data.

Com os melhores cumprimentos.

O Conselho de Administração (. . .)."

Este ofício não faz referência a qualquer deliberação do Conselho de Administração da Segurança Social ou a qualquer despacho de algum dos seus membros, que tenha decidido a aplicação à recorrente da obrigação de pagamento de contribuições.

Dos seus termos resulta apenas que se comunica se entende que são devidas as contribuições respeitantes às remunerações pagas aos guias-intérpretes e se informa que a apresentação das folhas de remunerações e respectivo pagamento de contribuições referentes aos meses de Julho a Outubro de 1999 podia ser feita até ao fim de Janeiro de 2000, sem encargos adicionais, os quais seriam considerados após aquela data.

Mas, não se fixa sequer qualquer prazo para a recorrente efectuar qualquer pagamento nem se indica qualquer quantia que deva pagar.

Assim, é de entender que a finalidade do ofício referido é informar a recorrente da possibilidade de efectuar tal entrega de folhas e pagamento sem encargos, não resultando dele, por si só, qualquer alteração da esfera jurídica da recorrente.

Na verdade, se a recorrente não efectuar tal entrega de folhas e não efectuar qualquer pagamento, a sua esfera jurídica permanecerá intocada, pois enquanto não for praticado um acto que determine a quantia a pagar, não haverá possibilidade de cobrança coerciva de qualquer quantia.

E, se for praticado um acto que determine a quantia que a recorrente tem de pagar, através da aplicação da taxa legal à matéria colectável constituída pelas remunerações, esse acto é um acto de liquidação de tributos, que é contenciosamente impugnável, como resulta do preceituado nos arts. 95.º, n.º 2, alínea a), da L.G.T., 62.º, n.º 1, alínea a), do E.T.A.F. e 97.º, n.º 1, alínea a), do C.P.P.T.

Nestes casos, em que a esfera jurídica dos interessados não pode ser atingida sem a prática de um acto de liquidação, este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que é este, e apenas este, o acto materialmente definitivo e lesivo e, por isso, é ele, e apenas ele, o acto contenciosamente impugnável, à face do preceituado nos arts. 25.º, n.º 1, da L.P.T.A. e 268.º, n.º 4, da C.R.P.

Isso mesmo resulta do preceituado no art. 54.º, n.º 1 do C.P.P.T. (aplicável ao presente processo, instaurado no ano 2000) que estabelece que «salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa autónoma os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida».

3 — Na situação em apreço, sem qualquer acto ulterior, a administração não tem a possibilidade de extrair imediatamente uma certidão para efeitos de execução fiscal.

Na verdade, não constando do acto que pode estar subjacente ao oficio referido qualquer determinação do valor das quantias a pagar pela recorrente, será inviável para a administração instaurar uma execução sem fazer tal determinação, o que só pode vir a ser efectuado através da aplicação da taxa legal das contribuições para a segurança social às remunerações dos trabalhadores em causa, seja na sequência da apresentação das folhas respectivas, seja através da obtenção desses dados através de inspecção.

Um acto deste tipo, de aplicação de uma taxa de um tributo à matéria colectável apurada, será qualificável como de liquidação.

A eficácia de tal acto em relação ao destinatário está sempre dependente da sua notificação (arts. 77.º, n.º 6, da L.G.T. e 36.º do C.P.P.T.) e, enquanto ela não ocorrer, a recorrente não poderá perder o direito de impugnar o acto que concretizar a liquidação.

Por isso, se se entender que a lei exige tal notificação da liquidação antes da instauração de execução fiscal ([1]), o interessado pode utilizar o processo de impugnação judicial para a impugnar e, na falta da notificação, terá um fundamento de oposição à execução fiscal, enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T., que conduzirá à sua extinção.

Se se entender que a lei não assegura tal meio de impugnação autónoma do acto de liquidação, permitindo a extracção de certidão para fins executivos e instauração imediata da execução sem qualquer notificação, a recorrente terá sempre a possibilidade de impugnar o acto de liquidação na própria execução fiscal, ao abrigo do preceituado na alínea h) do mesmo n.º 1 do art. 204.º, em que se prevê a possibilidade de o executado discutir no processo de execução fiscal a ilegalidade do acto de liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação. Neste caso, há uma verdadeira impugnação judicial, sob a veste de processo de oposição à execução fiscal, pois são-lhe aplicáveis as normas relativas à tramitação judicial daquele meio processual (n.º 2 daquele art. 204.º e n.º 1 do art. 211.º do mesmo Código).

Em qualquer caso, porém, antes ou depois da instauração da execução fiscal, haverá possibilidade legal de impugnar contenciosamente o acto que determina o tributo a pagar.

Por isso, não há razão para poder deixar de considerar o acto de liquidação como o acto final do procedimento de liquidação, contenciosamente impugnável.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.
Custas pela recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Vítor Meira.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

([1]) Como está subjacente ao art. 77.º da L.G.T., que exige sempre a notificação da decisão final do procedimento tributário.

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

IRC. Derrama. Consideração como custo fiscal.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A alínea a) do nº 1 do artigo 41 º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) não tem natureza excepcional, pois não afasta a dedutibilidade de nenhum encargo que o artigo 23º do mesmo diploma defina como custo.

2 — A derrama, estando incluída na previsão do artigo 41º nº 1 alínea a) do CIRC, não constitui custo fiscalmente atendível, bastando, para fundamentar esta asserção, o teor das citadas disposições do CIRC, sem necessidade de recorrer à Lei nº 10-B/96, de 23 de Março, já que não é pacífica a constitucionalidade do seu artigo 28º, nº 7.

Recurso n.º 25905. Recorrente: Banco Comercial Português, S.A. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queirós.

Acordam, em conferência, no Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário:

1.1. O BANCO COMERCIAL PORTUGUÊS, S.A., com sede no Porto, recorre da sentença do Mmo. Juiz da 1.ª Secção do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao ano de 1989.

Formula as seguintes conclusões:

"A alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do Código do IRC na redacção vigente em 1989 não incluía na sua previsão a Derrama, na medida em que apenas referia o IRC - tratando-se de uma norma que prevê um regime excepcional, a sua interpretação tem que ser restritiva, e excluir a analogia. A Derrama é um imposto que, embora acessório do IRC, dele se encontra jurídica e economicamente autonomizado.

Ainda que seja de aceitar a natureza interpretativa da alteração introduzida na norma em causa pelo artigo 28º da Lei nº 10-B/96, de 23 de Março, a retroactividade que a sua aplicação ao caso em análise implica viola o disposto no artigo 103º da Constituição da República Portuguesa, pelo que não deverá ser aceite.

Termos em que deverá o presente recurso ser aceite, anulando-se em consequência a sentença recorrida, com as demais consequências legais".

1.2. A Fazenda Pública não contra-alegou.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral-Adjunto, louvando-se em precedentes jurisprudenciais, é de parecer que o recurso não merece provimento.

3.1. A questão a decidir neste recurso é, tal como já a entendeu a sentença recorrida e bem traduzem as conclusões das alegações da sociedade recorrente, a de saber se a derrama constituía ou não, no exercício do ano de 1989, custo fiscal dedutível, nos termos do

artigo 23º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) para efeitos de apuramento do lucro tributável nesse imposto (IRC).

A sentença recorrida concluiu que não. Fundou-se, para tanto, no entendimento de que a derrama está incluída na previsão do artigo 41º nº 1 alínea a) do CIRC, coadjuvado pelo carácter interpretativo da Lei nº 10-B/96, de 23 de Março.

A recorrente entende que sim, estribando-se, essencialmente, na autonomia da derrama face ao IRC, sendo que a referida alínea do artigo 41 º do CIRC não a abrange, além do que não seria conforme à Constituição a aplicação retroactiva da falada Lei nº 10-B/96. Em síntese, a recorrente censura a sentença "no que respeita à conclusão segundo a qual, atenta a natureza acessória da derrama face ao IRC, ela não pode constituir um custo fiscal porquanto o imposto principal, o IRC, também o não é".

É tema que este Tribunal teve oportunidade de tratar por várias vezes, ao longo do tempo, sendo claramente maioritário o entendimento seguido pela sentença recorrida. Entre muitos, podem ver-se, neste sentido, além dos recenseados pelo Exmº. Procurador-Geral-Adjunto no seu parecer, os acórdãos de 23 de Setembro de 1992, no recurso nº 14380, 5 de Março de 1997, no recurso nº 20772, 14 de Maio de 1997, no recurso nº 21565, 25 de Junho de 1997, no recurso nº 21269, 3 de Dezembro de 1997, no recurso nº 21996, 4 de Fevereiro de 1998, no recurso nº 21731, 11 de Fevereiro de 1998, no recurso nº 21762, 18 de Fevereiro de 1998, no recurso nº 21752, 11 de Março de 1998, nos recursos nºs 22135 e 22245, 6 de Maio de 1998, no recurso nº 21766, 27 de Janeiro de 1999, no recurso nº 22913, e 22 de Junho de 1999, no recurso nº 23980, 27 da fonte produtora, antes se comporta como a extracção de uma fatia ao próprio rendimento", como se diz no acórdão de 5 de Março de 1997.

E não vale o argumento da recorrente retirado da excepcionalidade da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do CIRC, cuja redacção original não referia expressamente a derrama, mas só o IRC. Como se demonstra no acórdão de 5 de Julho de 2000, tirado no recurso nº 24777, para cuja argumentação se remete, aquela alínea não tem a natureza excepcional que a recorrente lhe atribui, por isso que a sua interpretação não está restringida do modo que quer. A natureza excepcional daquela alínea do artigo 41º deve aferir-se em relação ao artigo 23º já citado. Só seria de se lhe reconhecer tal natureza se os custos cuja relevância fiscal afasta tivessem, nos termos daquele artigo 23º, a natureza de custos fiscalmente relevantes. Porém, e porque assim não é, o preceito não é de natureza excepcional, e não está arredada a sua aplicação analógica.

3.3. A sentença recorrida, como a maior parte dos arestos a que atrás se fez referência, invocou, para suportar a solução a que chegou, a Lei nº 10-B/96, de 26 de Março, cujo artigo 8º nº 1 deu nova redacção à alínea a) do nº 1 do artigo 41º do CIRC.

É seguro que, à luz deste diploma, é despicienda qualquer argumentação tendente a demonstrar que a derrama não é um custo fiscal. Na verdade, a lei passou a ter uma redacção afirmativa no sentido de que não é custo dedutível nenhum imposto que directa ou indirectamente incida sobre o lucro. Portanto, nem o IRC (que já antes a norma referia), nem a derrama.

De acordo com o artigo 28º nº 7 da citada lei, e como vem sendo aceite pela jurisprudência deste Tribunal, que a sentença secundou, a redacção dada à alínea a) do nº 1 do artigo 41º do CIRC tem natureza interpretativa, ou seja, constitui uma interpretação autêntica do preceito alterado, integrando-se nele desde que vigora, passando-se as coisas como se nunca outra redacção tivesse tido aquele artigo 41º nº 1 alínea a).

Concluímos, deste modo, e face ao exposto, que, contra o que quer a sociedade recorrente, a derrama não é custo fiscal, nos termos da alínea f) do nº 1 do artigo 23º do CIRC, antes se encontrando abrangida pelo nº 1 do artigo 41 º do mesmo diploma.

Improcedem, pois, as conclusões das alegações de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida, ainda que não adoptando todos os seus fundamentos.

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

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Baeta Queirós* (relator) — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Prazo de caducidade da liquidação do imposto sucessório a partir da entrada em vigor do CPT. Artigo 4º do DL n.º 154/91, de 23.IV. Inconstitucionalidade orgânica.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Pela Lei n.º 37/90, de 10.VIII, ficou o Governo autorizado a elaborar um Código de Processo Tributário, em substituição do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

2 — Entre outros parâmetros para o novo compêndio adjectivo, fixou tal autorização parlamentar o de serem fixados prazos gerais de 10 anos para a prescrição das obrigações tributárias e de 5 anos para caducidade da liquidação de impostos.

3 — No artigo 4º do DL n.º 154/91, de 23.IV, o Governo postergou o artigo 3º da sobredita Lei, ao afastar, ainda que temporariamente, da aplicação dos artigos 33º, 1, e 34º, 1, do CPT, o imposto sucessório e a sisa.

4 — Como assim, enferma o dito artigo 4º de inconstitucionalidade orgânica, por isso que haverá de considerar-se que o artigo 33º do CPT (bem assim, naturalmente, o seguinte), subordinado à epígrafe Caducidade do direito à liquidação, abarcou, desde sempre, todos os impostos.

Recurso n.º 25 933; Recorrentes: Maria Alice Martins Figueira Gomes e outros; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Maria Alice Martins Figueira Gomes, Odília Vanda Martins Figueira Moniz, José Manuel Martins Figueira e Luzia Maria Martins Figueira recorrem da sentença do TT do Funchal que julgou improcedente a presente impugnação judicial por si deduzida contra liquidação de imposto sucessório e juros no montante de 323 620$00, levada a cabo pela 2.ª RF do Funchal, em 22 de Abril de 1998.

Rematam a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. A norma do art. 92º do CIMSISSD só é especial porque o legislador do CPT lhe deu esse carácter especial no art. 4º do decreto preambular do DL 154/91, de 23 de Abril, que aprovou o CPT.

2. Mas, o legislador do CPT não estava autorizado pela Assembleia da República (AR) a estabelecer uma relação de especialidade entre o CPT e a norma daquele art. 92º.

3. A lei de autorização legislativa autorizou o Governo a legislar em 180 dias o CPT, fixando prazos gerais de dez anos para prescrição de obrigações tributárias e de cinco anos para caducidade da liquidação de impostos, e não autorizou que algumas normas fossem qualificadas como especiais.

4. O Governo legislou em 180 dias o CPT e, sem autorização da AR, qualificou de especial a norma do dito art. 92º, como forma de manter em vigor longos prazos de caducidade e prescrição que a AR mandou encurtar, dada a actual rapidez da vida económica e a modernização dos meios de fiscalização tributária.

5. O art. 297º do CC é inaplicável, na medida em que o CPT se aplica aos processos pendentes em tudo quanto não for contrariado pelo DL que o aprovou (art. 2º do DL 154/91) e por força do art. 3º do próprio Código, que expressamente determina que a lei nova é de aplicação imediata.

6. O art. 34º do CPT reduz o prazo de prescrição para dez anos com uma única limitação - "salvo se outro mais curto estiver fixado na lei."

7. O art. 4º do falado decreto preambular é inconstitucional, por violação do art. 3º da Lei de Autorização Legislativa n.º 37/90, de 10.VIII, que autorizou o Governo a elaborar o CPT.

Normas jurídicas violadas: CRP — art. 165º, 1, al. i), e n.º 2; CPT - arts. 3º, 33º e 34º, e Lei n.º 37/90, de 10/08 - art. 3º.

Não houve contra-alegação.

O EMMP entende que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir a questão de saber se ocorreu a caducidade do direito à liquidação impugnada.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) Os impugnantes são legatários de 1/4 da nua propriedade de um prédio deixado por óbito de Matias Rodrigues Figueira Júnior, ocorrido a 26.XII.1957.

B) Ficou como usufrutuária Leonor de Vasconcelos Bettencourt Mimoso de França Figueira, falecida em 06.XII.1980.

C) Na sequência de comunicação à Administração Fiscal da morte da usufrutuária e da apresentação da relação de bens em causa em 1997, os impugnantes foram notificados para pagar o seu imposto sucessório no montante global de imposto e juros compensatórios de 80 905$00 e, ainda, juros de mora.

Exposta a factualidade disponível, vejamos o direito pertinente ao *thema decidendum.*

À data em que ocorreu o facto tributário em que se baseia a impugnada liquidação (sucessão *mortis causa*), vigorava o CPCI, diploma que não estabelecia prazo geral de caducidade do direito de liquidar tributos, sendo que cada cédula fixava o seu - cfr. artigos 43º do CIC, 35º do CIP, 238º e 239º do CCP, 28º do CMV, 94º do CCI, 41º do CIC e 36º do CIT.

Pela Lei n.º 37/90, de 10 de Agosto, ficou "o Governo autorizado a elaborar um Código de Processo Tributário, em substituição do ... Código de Processo das Contribuições e Impostos " - artigo 1º.

Entre outros parâmetros para o novo compêndio adjectivo, fixou tal autorização parlamentar o de serem "fixados prazos gerais de 10 anos para prescrição das obrigações tributárias e de 5 anos para caducidade da liquidação de impostos" - artigo 3º.

Como bem refere o distinto PGA, "a Assembleia quis mandar estabelecer um só prazo de caducidade para todos os impostos." Claramente, foi intenção dos parlamentares a consagração de um só prazo de caducidade (*idem,* quanto ao de prescrição) para a generalidade das obrigações tributárias.

Sucede que no artigo 4º do DL n.º 154/91, de 23.IV (diploma que aprovou o Código de Processo Tributário), se dispôs que *os novos prazos de caducidade e prescrição só serão aplicáveis à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações após introdução no respectivo Código das normas necessárias de adaptação.*

Como assim, o Governo postergou aqui o sobredito artigo 3º, afastando, ainda que temporariamente, da aplicação dos artigos 33º, n.º 1, e 34º, n.º 1, do CPT o imposto sucessório e a sisa.

Ora, é sabido que "os decretos-lei autorizados que não respeitem a lei de autorização ... são inconstitucionais, pois que, tratando-se de matéria da competência legislativa reservada da AR, só é lícito ao Governo legislar sobre ela nos precisos termos da autorização. A desconformidade com a lei de autorização implica directamente uma ofensa à competência da AR e, logo, uma inconstitucionalidade orgânica, total ou parcial. Podem ser vários os motivos da inconstitucionalidade: exceder os limites da autorização (legislar sobre matéria diferente ou para além da autorizada), desrespeito do sentido e extensão da autorização (legislar em sentido divergente do autorizado) " - Professores Gomes Canotilho e Vital Moreira, nota VII, a págs. 682 da *CRP* por si comentada.

E, mais à frente, referem os mesmos Autores que "os decretos-lei autorizados podem versar matérias da reserva de competência legislativa da AR nos precisos termos da lei de autorização. Se não respeitarem essa lei, eles deixam de ter habilitação constitucional, sendo, portanto, *organicamente inconstitucionais,* tudo se passando como se faltasse lei de autorização, lá onde o decreto-lei extravasa ou desrespeita a lei"- pág. 777, nota V.

Como assim, o artigo 4º do DL n.º 154/90 enferma, efectivamente, de inconstitucionalidade orgânica, por isso que haverá de considerar-se que o artigo 33º do CPT abarcou, desde sempre, todos os impostos.

Segundo o seu n.º 1 (redacção original), *o direito à liquidação de impostos e outras prestações de natureza tributária caduca se não for exercido ou a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que se verificar o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.*

Temos, pois, que, em 1 de Julho de 1991(dia da entrada em vigor do CPT - cfr. artigo 2º, n.º 1, do DL n.º 154/91), o prazo de caducidade

de liquidação do imposto sucessório passou a ser de cinco anos, contados da data do óbito do *de cujus.*

No caso dos autos, este ocorreu em 6.XII.1980, pelo que, em 1.VII.1991, ainda faltavam mais de nove anos para se perfazer o velho prazo de caducidade do artigo 92º do CIMSISSD - 20 anos.

Como assim, é de aplicar o novo prazo de caducidade - 5 anos -, por inferior àquele remanescente, contando-se, porém, a partir da entrada em vigor do CPT (artigo 297º, n.º 1, do Código Civil, tradutor de um princípio geral decorrente da CRP).

Deste modo, encontramos o dia 1 de Julho de 1996 como data limite para a notificação da liquidação do imposto sucessório em causa.

Ora, do teor da alínea C) do probatório resulta que ela ocorreu em momento ulterior, sendo que a informação de fls. 32-34 nos dá conta de que só em 22 de Abril de 1998 se procedeu a tal liquidação.

Temos, pois, que a impugnada liquidação foi feita fora do prazo legal, perfilando-se, efectivamente, a alegada caducidade.

Tanto basta para a procedência do recurso, ficando, portanto, prejudicado o conhecimento do outro fundamento da impugnação - "prescrição da obrigação tributária".

Termos em que, proclamando-se a caducidade do direito de liquidar o tributo em referência, se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se, na forma apontada, a presente impugnação judicial procedente, se anula a liquidação em foco.

Não é devida tributação.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes — Jorge de Sousa.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares — ano de 1997. Aplicação de regime de deficientes. Valor probatório de atestado médico. Incapacidade por hipovisão. Incapacidade relevante para efeitos fiscais. Critério legal de determinação da incapacidade.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Não estando afastada a possibilidade de as deficiências qualificadas como permanentes serem susceptíveis de melhoria, como está legislativamente reconhecido 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, a administração tributária, ao abrigo do preceituado nos arts. 14.º, n.º 7, e 119.º, n.º 1, do C.I.R.S., pode exigir que a comprovação de todas as incapacidades invocadas pelos sujeitos passivos de IRS, 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.

2 — Essa exigência de comprovação não tem de ser fundamentada, sendo irrelevantes as razões que levam a administração tributária a formulá-la, desde que não haja violação dos princípios gerais que devem reger a sua actividade.

3 — Tendo sido alteradas, entre o momento em que foi emitido o atestado apresentado e o último dia do ano a que respeita o imposto, as regras seguidas pelas autoridades de saúde na avaliação de incapacidades, não pode ser reconhecida relevância para comprovação das incapacidades de anos posteriores, em que vigoram estas novas regras, a atestados emitidos antes da sua vigência, desde que não se demonstre que, no caso, a forma de avaliação utilizada se harmoniza com estas regras.

Recurso n.º 25.967. Recorrente: Fazenda Publica; Recorrida: Maria do Céu Cardoso Teixeira Pinto Loureiro; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — MARIA DO CEÚ CARDOSO TEIXEIRA PINTO LOUREIRO, residente em Esposende, impugnou judicialmente a liquidação de IRS relativa ao ano de 1997.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga julgou procedente a impugnação.

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

A — *A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art. 371.º do CC, não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro na formação da vontade.*

B — O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

C — A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases n.º 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (n.º 1 do art. 2.º), atribuindo deficiência a pessoas que após correcção óptica, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo por isso défice funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade.

D — Para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s. p., sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto, n.º 7 do art. 14.º do CIRS.

E — Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder dever de fiscalizar

as situações tributáveis e constatar com rigor das situações dedutíveis e da regularidade da sua comprovação, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art. 119.º do CIRS.

F — Com total respeito pelo princípio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo princípio da igualdade consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

G — Foi devidamente externado, por parte da cif, todo o "iter" cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Assim não entendendo e anulando a liquidação por nela não ter sido tomado em conta o impugnante como deficiência para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no n.º 1 do artigo 371.º do CC, n.º 1 do art. 13.º da CRP, n.º 7 do art. 14.º e n.ºs 1 e 3 do art. 25.º do CIRS, n.ºs 1 e 5 do art. 44.º do EU, impondo-se a sua revogação a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente.

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer no sentido de que o recurso merece provimento pelas razões invocadas pela recorrente Fazenda Pública.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. O(a) impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1997, dizendo-se nela portadora) de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido da RF, do teor do de fl. 11, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2. Na sequência disto, a administração fiscal (AF) notificou o(a) impugnante nos termos do ofício de fls. 21, dizendo-lhe, além do mais, que "nos termos do n.º 7 do art. 14.º do CIRS a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos, nela se incluindo a deficiência, é aquela que vigorar em 31 de Dezembro do ano a que o imposto respeita, ou seja, avaliada à luz das instruções transmitidas pela circular n.º 22/DSO, de 15.12.95 e anexo I (instruções gerais), alínea c) do normativo legal atrás mencionado" (destaque nosso);

3. O(a) impugnante não fez a prova ali referida, tendo então a AP alterado os elementos por ele(a) declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa.

3 — As questões que são colocadas no recurso são:

- saber se a Administração Fiscal, para comprovação da qualidade de deficiente com grau invalidez superior a 60%, por este invocada, relativamente aos rendimentos do ano de 1997, podia exigir-lhe a apresentação de um atestado médico em que a incapacidade fosse avaliada considerando a possibilidade de meios de correcção ou compensação;

- saber se, tendo sido apresentado um atestado emitido em 7-9-95 pela Senhora Presidente da Junta Médica da Sub-Região de Saúde de Braga, a declaração de rendimentos podia ser alterada no sentido da inexistência de qualquer incapacidade.

4 — Na fixação da matéria de facto levada a cabo na sentença recorrida foi dado como provado que o impugnante foi notificado para apresentar um atestado emitido após 15.12.95, em que a sua incapacidade fosse avaliada à luz das instruções transmitidas pela Circular n.º 22 /DSO e não o fez.

A primeira questão que se coloca é a de saber se a Administração Fiscal, para comprovação da qualidade de deficiente com grau invalidez superior a 60%, invocada pelo impugnante, podia exigir-lhe a apresentação de um atestado médico em que a incapacidade fosse avaliada considerando a possibilidade de meios de correcção ou compensação, tem uma clara resposta positiva.

Na verdade, o art. 119.º do C.I.R.S. 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 IRS, a apresentação de documentos comprovativos de factos ou situações mencionados nas declarações.

Não estabelecia a legislação vigente em 1997 e 1998 qualquer limitação especifica 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 pela impugnante.

Designadamente, tal exigência de comprovação não tinha sequer de ser fundamentada, pois apenas para os actos que afectassem os direitos ou interesses legítimos dos contribuintes a Constituição e a lei exigiam a fundamentação (arts. 268.º, n.º 3, da C.R.P. e arts. 19.º, n.º1, alínea b), e 21.º, n.º 1, do C.P.T., então vigentes].

Obviamente, se tal exigência de comprovação não tinha sequer de ser fundamentada, é legalmente irrelevante a sua fundamentação ou motivação, desde que através dela não se demonstre a violação de qualquer dos referidos princípios que devem nortear a actividade da administração.

Por isso, no caso, não há qualquer actuação ilegal por parte da Administração Fiscal ao exigir um atestado comprovativo da existência da situação de invalidez declarada.

5 — A outra questão a resolver consiste em saber se, tendo a impugnante apresentado um atestado emitido em 3-10-95 pelo Senhor Presidente da Junta Médica da Sub-Região de Saúde de Braga (1.º ponto do probatório), a declaração de rendimentos podia ser alterada no sentido da inexistência de qualquer incapacidade.

Como resulta do preceituado no n.º 7 do art. 14.º do C.I.R.S., invocado pela Administração Fiscal como suporte da correcção da declaração (fl. 21), 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.

O atestado médico apresentado pelo impugnante, emitido em 7-9-95, não podia, obviamente, comprovar a existência de uma situação de invalidez no último dia de 1997.

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.

Esta possibilidade é um facto notório, particularmente nos casos de hipovisão, em que se enquadra a invalidez invocada pela impugnaste ([1]).

Por outro lado, 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 3-10-1995 não fornecia qualquer garantia de que em 31-12-1997 o grau de invalidez referido no atestado se mantivesse, pelo que não se pode considerar injustificado que a administração tributária exigisse a comprovação da manutenção nesta última data do grau de invalidez declarado.

Para além disso, após a data da emissão do atestado referido, o Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, 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 linútes 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 e instruções nela contidas, pois da alínea c) do seu n.º 5 resultava que

([1]) Como se constata pelo Capítulo, números e alínea indicados no atestado e pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.

«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%».

Em 1997, 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 31-12-1997, 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, não podia ela ser considerada para cálculo do I.R.S. daquele ano de 1997.

6 — Não existem aqui quaisquer efeitos de um acto administrativo prejudicial de fixação da incapacidade, que a administração tributária estivesse obrigada a acatar.

Com efeito, desde logo, a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, à sombra da qual foi elaborado o referido atestado, previa apenas a forma de realização de peritagens, nem havia qualquer norma legal que, antes daquele Decreto-Lei n.º 202/96, atribuísse a qualquer autoridade a competência para comprovar o grau dê invalidez permanente para reconhecimento dos benefícios fiscais previstos no C.I.R.S. para os deficientes, nem estabelecesse a forma como se calculava o grau de invalidez relevante para estes efeitos fiscais, como se demonstra no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 1-3-2000, proferido no recurso n.º 24533.

Por outro lado, como se disse, as incapacidades qualificadas como permanentes são no apenas tendencial ou presumivelmente, reconhecendo a própria lei, 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, que essas incapacidades são susceptíveis de atenuação e consequente redução do grau de incapacidade.

Por isso, a força certificativa do atestado referido nos autos, como a de qualquer outro que certifique a existência de uma incapacidade susceptível de evolução ou correcção, não pode deixar de limitar-se à comprovação daquela no momento em que a subjacente verificação da incapacidade é feita e 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, a atribuir-se 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 3-10-95, calculada à face das regras então aplicadas, não podendo, como é óbvio, existir tal força, probatória nem o correlativo dever de acatamento relativamente ao que o mesmo atestado não certificava, que era que a incapacidade fosse fixada no mesmo grau à face das regras previstas no Decreto-Lei n,.º 202/96, nem que ela se mantivesse em 31-12-1997.

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 IRS 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.

7 — A esta luz, a posição adoptada no caso dos autos pela administração tributária de exigir que a incapacidade fosse comprovada considerando as possibilidades de correcção e compensação, independentemente de se basear em qualquer circular ou no Decreto-Lei n.º 202/96 ou em qualquer outro diploma, sempre seria a que correspondia ao conceito legal de deficiência e era a única que é compatível com a Constituição.

Assim, não tendo a impugnante apresentado a comprovação da existência, no termo do ano de 1997, do grau de invalidez invocado relativamente a um deles na declaração de IRS, relativa a esse ano, nem tendo sequer comprovado que alguma vez o mesmo tivesse sido portador de uma deficiência com um grau igual ou superior a 60%, calculada tomando em conta as possibilidades de correcção ou compensação, tem de concluir-se que foi correcta a actuação da administração tributária ao efectuar a correspondente correcção na declaração de rendimentos e ao liquidar o IRS relativo a esse ano sem ter em conta a deficiência declarada.

Por isso, tem de ser afirmada a legalidade da sua actuação, ao fazer tal exigência e, na falta de tal comprovação, ao proceder à liquidação sem a considerar.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar a impugnação improcedente.

Custas pela impugnante, apenas na 1.ª instância.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Vítor Meira.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Assunto:

IRS. Regime dos deficientes. Critério legal de determinação da incapacidade. Valor probatório do atestado médico.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.

2 — Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.

3 — A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

4 — Até à entrada em vigor do D.L. n.º 202/96, de 23/10, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo D.L. n.º 341/93, de 30/9.

4 — Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à administração directa do Estado por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva.

5 — Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta da atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade.

6 — Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da administração directa da mesma pessoa colectiva Estado.

7 — O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

8 — A competência exclusiva da administração de saúde para praticar o acto de verificação da deficiência estava prevista na base VII al. a) da Lei n.º 6/71, de 8/11 e passou a estar prevista no art. 18º da Lei n.º 9/89, de 2/5, a ela se referindo também o art. 8º n.º 1 al. l) do DL. n.º 336/93, de 29/9.

Recurso n.º 26063, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida Maria Bernardette da Silva Pimentel e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A — O relatório:

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, de 26/05/2000, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrida MARIA BERNADETTE DA SILVA PIMENTEL, com os demais sinais dos autos, contra a liquidação do IRS relativo ao ano de 1995, dele recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que mantenha o acto de liquidação impugnado.

2. A decisão recorrida para decidir como decidiu abonou-se nos fundamentos expendidos no acórdão deste tribunal, de 15/12/1999, tirado no proc. n.º 24 305 por todos os juízes desta Secção, sustentando, em síntese, que não cabe à administração fiscal definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante e que até a entrada em vigor do DL. n.º 202/96, de 23/10 os critérios legais de aferição da incapacidade eram os que estavam estabelecidos na TNI

aprovada pelo DL. n.º 341/93, de 30/09, pelo que, tendo o atestado médico junto aos autos sido emitido de acordo com tais critérios e constando do mesmo que a impugnante sofre de uma incapacidade superior a 60%, era ilegal a exigência de um outro que atendesse ao princípio da incapacidade residual defendido pela administração fiscal e, consequentemente, a liquidação judicialmente sindicada.

3. Nas suas alegações de recurso, a FAZENDA PÚBLICA refuta o assim decidido com base nas razoes sintetizadas nas seguintes proposições conclusivas das suas alegações:

«a) O atestado médico, junto aos autos, é um acto meramente instrumental, um meio de prova pericial, não constituindo, só por si, um acto administrativo (destacável) que seja fonte de um direito a benefícios fiscais por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (cf. art. 120º do CPA) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora, haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (art. 2º n.º 1 da Lei n.º 9/89, de 2/5).

b) A administração fiscal é a competente para interpretar e aplicar na lei tributária, recorrendo inclusive, a juízos de experiência técnica, para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do n.º 5 do art. 44º do EBF.

c) O teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contida nos arts. 25º/3, 80º/6 do CIRS e 44º/5 do EBF, coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita à comprovação devida da incapacidade relevante para efeitos fiscais, sendo que do atestado médico não resulta provado que o critério utilizado na avaliação da incapacidade foi o que a lei fiscal entende como correcto.

d) Para essa "comprovação devida", o que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

e) Antes do DL. n.º 202/96, de 23/10, - cf. art. 5º/3 -, não havia disposição legal que atribuísse aos actos de verificação e certificação de incapacidades, para efeitos de IRS, como é o caso, natureza de actos constitutivos de direitos, indispensável para que eles produzissem certos e determinados efeitos, sendo que o atestado médico junto aos autos é anterior àquele decreto-lei.

f) O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar à formação de "caso decidido ou resolvido" quanto à questão dos efeitos jurídicos do atestado em causa, sendo que a administração fiscal não revogou tal acto, não arguiu de falso, nem lhe retirou eficácia, antes reconduziu esta aos precisos limites que decorressem dos critérios utilizados na sua produção.

g) As situações pessoais e familiares relevantes para a tributação em sede de IRS reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (art. 14º n.º 7 do CIRS), pelo que a incapacidade certificada deveria ser "devidamente comprovada" nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o art. 119º do CIRS e os arts. 56º e 89º, *ex vi* art. 2º/5 do CPA.

h) A administração fiscal tem o poder-dever de interpretar e integrar a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

i) A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n.º 5 do art. 44º do EBF que dever ser interpretada e integrada por via dos conceitos estruturantes decorrentes da Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência (Lei n.º 9/89, de 2/5), tal como fez a administração no caso *sub judice.*

j) A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrentes das instruções administrativas da D.G.Saúde interpretou coerentemente — tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo — , a expressão "devidamente comprovada pela entidade competente" contida nos arts. 25ª/3, 80º/6 do CIRS e 44º/5 do EBF.

l) A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada (art. 266º/2 da CRP, art. 17º al. a) do CPT e art. 31º do CPA), sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts. 13º, 71º/1, 103º/1 e 104º/1 da CRP — , o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como na hipovisão em causa, essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos, não se traduzindo, por isso, numa diminuição da capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5, 3º parágrafo do preâmbulo do CIRS).

m) Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação-aplicação, os arts. 25/3 e 80º/6 do CIRS e 44º/5 do EBF».

4. A recorrida não contra-alegou.

5. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, na linha do acórdão da Secção de 15.12.1999, tirado por todos os seus juízes no proc. n.º 24.305.

B - A fundamentação.

Com dispensa de vistos dos juízes-adjuntos, dada a multiplicidade de casos semelhantes em que a mesma questão tem sido apreciada, cumpre decidir.

6. A questão decidenda:

É a de saber se, antes da vigência do DL. n.º 202/96, a administração fiscal poderá desconsiderar juridicamente o atestado médico passado pela autoridade médica competente cuja incapacidade nele comprovada foi apurada segundo as regras da TNI então em vigor constantes do DL. n.º 341/93, de 30/9 sob fundamento de que o critério de apuramento da incapacidade fiscalmente relevante era só aquele que entrasse em linha de conta apenas com o grau de incapacidade mantido após correcção.

7. O quadro de facto.

Face à não impugnação e a não haver à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

8. O mérito do recurso.

8.1. A questão trazida para decisão deste Supremo mereceu um largo tratamento, quer no corpo do acórdão de 15/12/99, proferido no proc. n.º 24 305, que foi tirado com intervenção de todos os juízes desta Secção e em que foi o relator, também, o do presente, quer nos votos de vencido então emitidos.

Não se vê razão para inverter o sentido de tal posição maioritária, a qual passou a ser posteriormente reafirmada pela quase totalidade dos juízes desta Secção (1).

Por essa razão se reproduz aqui o que em tal e outros arestos posteriormente se escreveu.

8.2. Escreveu-se, então, aí:

«Já antes da Lei n.º 9/89 de 2 de Maio, lei esta que visou dar cumprimento às garantias e direitos reconhecidos pela Constituição aos deficientes (art. 71º — versão de 1982), o CRIS e o EBF reconheciam alguns benefícios fiscais aos deficientes (2) (3).

Assim, o legislador elevou, respectivamente, nos arts. 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CRIS, as percentagens das deduções ao rendimento e à colecta em relação aos deficientes e, no art. 44º do EBF, estabeleceu a isenção de tributação em IRS de uma percentagem dos rendimentos provenientes das categorias aí referidas (A, B e H).

E porque o conceito de deficiência é um conceito indeterminado, especialmente no que concerne aos seus limites, teve essa lei o cuidado de logo enunciar, em todos.

Aqueles artigos (4) qual a natureza da invalidez (permanente), o seu grau (percentagem de incapacidade) e o modo da sua comprovação relevadas fiscalmente, definido como deficiente apenas «aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60 %» (5).

. . .A eleição de quais sejam esses elementos e o grau da sua ponderação para a percentagem de incapacidade relevada fiscalmente devolve se, assim, numa simples questão de interpretação de lei fiscal.

Não explicando directamente as citadas normas fiscais todo o critério de definição da deficiência fiscalmente relevante, situado fora dos aspectos materiais nelas previstos, o único método juridicamente possível de o determinar é ir buscá-lo aos ramos de direito donde o legislador importou os respectivos termos (6).

Ora, acontece que, à altura da publicação do CRIS e do EBF, a única fonte legal onde estavam enunciados todos os critérios de determinação da invalidez, os seus coeficientes e o modo da sua avaliação, conquanto na perspectiva da avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e de doenças profissionais, mas em termos que não estavam adstritos a categorias especificas de cidadãos (como o que acontecia com a incapacidade para a prestação do serviço militar), era a Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo DL. n.º 43 189, de 23 de Setembro de 1960.

Sendo assim, ao quedar a regulação da invalidez aos termos constantes dos citados preceitos, o legislador fiscal mais não podia ter

(1) São inúmeros os códigos desta Secção em tal sentido, constituindo simples exemplo deles os proferidos em 12/1/2000, 12/1/2000, 12/1/2000, 12/1/2000, 2/2/2000 e 9/2/2000, nos procs. nºs 24 297, 24 348, 24 349, 24 443, 24 359 e 24 437.

(2) Mas como é evidente, ela poderá contender com o uso de outros benefícios fiscais previstos em outras leis de tributação, como a do imposto automóvel.

(3) Esta lei 9/89, que estabeleceu as Bases de Prevenção e de Reabilitação e Integração das Pessoas Deficientes, definiu, entre o mais, o conceito de pessoa com deficiência (art. 1º), delineou as politicas e processos de reabilitação (arts. 4º e segs.) e determinou que «o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade» (art. 25º)

(4) n.º 3 do art. 25º e n.º 6 do art. 80º do CRIS e n.º 5 do art. 44º do EBF.

(5) É uma definição que a repetida nos arts. 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CRIS e 44º n.º 5 do EBF.

(6) Esta é a solução imposta pelo princípio da unidade do sistema jurídico e da eadem ratio que hoje encontra consagração expressa no art. 11º n.º 2 da Lei Geral Tributária.

externado, no plano do objectivamente possível, do que remeter a normação das matérias relativas à definição das anomalias ou perdas de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptíveis de gerar incapacidade, o seu grau, o seu modo de avaliação e a indicação da entidade competente para o fazer, para aquela legislação, como única forma, aliás, de praticabilidade e de deficiência fiscais dos benefícios concedidos.

A partir da entrada em vigor do DL. n.º 341/93, de 30 de Setembro essa remissão tem de considerar-se como sendo feita para o regime anterior.

A solução do caso sub judice tem de ser encontrada, pois, dentro dele por os factos tributários (de 1995, segundo o probatório) terem ocorrido à sua sombra.

Na verdade, estamos perante uma remissão dinâmica ou formal por ser feita para certa norma, em atenção apenas ao facto de ser aquela que em certo momento regula a matéria, aceitando-se o seu conteúdo, ainda que posteriormente alterado da norma remitida (7).

«As normas remissivas constituem um instrumento de técnica legislativa a que se recorre com frequência e que tem cabimento sempre que um dado facto ou instrumento jurídico possui já uma disciplina jurídica própria e o legislador quer que cada disciplina se aplique também a outro facto ou instituto» (8).

É certo que o entendimento de fazer relevar a incapacidade apenas após a correcção (incapacidade residual), que foi o seguido pela administração fiscal, condiz melhor com *a ratio,* abstractamente considerada, da instituição de benefícios fiscais deste tipo: eles assentam, essencialmente, na diminuição da capacidade contributiva advinda, ou de uma diminuição da capacidade de ganho, ou de um aumento de despesas conexionadas com essa deficiência não relevadas em outras sedes como a da saúde (art. 55 do CIRS).

Mas este aspecto só seria decisivo se houvesse na letra da lei um mínimo de expressão que evidenciasse ter sido esta incapacidade residual a relevada pelo legislador (art. 9º n.º 2 do C. Civil) e tal não acontece.

Depois é preciso não esquecer que aquela ratio tem um sentido deveras omnicompreensivo e indefinido, pois vale para todos os tipos de benefícios fiscais que assentem na perda da capacidade contributiva e, seja qual for a expressão quantitativa correspondente que o legislador entenda dever conferir-lhe em sede da sua discricionariedade normativo-construtiva, podendo variar ano a ano, de Lei do Orçamento para Lei de Orçamento.

O legislador era livre de adoptar um critério de concessão de benefícios fiscais mais ou menos elástico ou seja, beneficiador de um universo mais ou menos alargado de cidadãos sem que com isso se pudesse sustentar que estava a discriminar sem fundamento material bastante quaisquer contribuintes.

Quer dizer, o legislador abriu mão do principio do monopólio de atribuição aos serviços da administração fiscal de toda a função tributária, cometendo uma pequena parcela desse poder administrativo de verificação a uma outra administração directa do Estado ou seja,

(7) Cfr. J. Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 9ª reimp.; Castro Mendes, Introdução ao Estudo do Direito, Lisboa, 1984, págs. 66 e segs. e Menezes Cordeiro, in "O Direito", ano 121º, 1989, I (Janeiro-Março), págs. 192/3.

(8) J. Dias Marques, Introdução ao Estudo do Direito, Lisboa, 1979, págs. 199.

a uma administração inserida numa outra função material do Estado ou seja, a uma administração inserida numa outra função material do Estado ([9]), em função da sua especial aptidão técnica e material para surpreender e avaliar os factos prejudiciais ao uso dos benefícios fiscais.

Nesta perspectiva, depois da entrada em vigor do DL. n.º 341/93, e enquanto não sobreveio a vigência do DL. n.º 202/96, de 23/10, era à TNI dele constante que teria de ir buscar-se todo o regime regulador da determinação da invalidez atinente aos aspectos acima precisados, em tudo o que estava para além do fixado nos ditos preceitos fiscais.

Não se diga que a relevância fiscal da incapacidade apenas após a correcção de que a mesma seja passível é um sentido normativo que se distrai directamente da conjugação do conceito de benefício fiscal que foi adoptado pelo art. 2º do EBF e com a noção de pessoa com deficiência que foi perfilhada pelo art. 2º da referida Lei n.º 9/89.

Em primeiro lugar, não é possível distrair do conceito de benefícios fiscais que é dado por aquele preceito como sendo «as medidas estruturais de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem», qualquer contributo inequívoco no sentido da prevalência de qualquer das soluções interpretativas em confronto, pelas razões que acima já se aduziram quanto *a ratio* deste tipo de benefícios fiscais: qualquer das teses em confronto cabe no seu enunciado.

Depois, há que notar que o CIRS e o EBF são anteriores a esta lei, produzindo efeitos desde 1 de Janeiro de 1989, e esta apenas foi publicada em 2 de Maio do mesmo ano e entrou em vigor decorrido o prazo legal de *vacatio legis* e, consequentemente, também o é o conceito fiscal de pessoa deficiente por eles adoptada. Assim é racionalmente impossível sustentar a remissão legislativa para um comando ainda inexistente.

Argumentar-se-á, seguindo até o método defendido da existência de uma definição normativa por remissão, que o sentido fiscalmente relevante de deficiência se teria alterado a partir da entrada em vigor dessa lei por força da dita conjugação normativa.

Uma solução destas corresponder-se-ia à revogação do regime vigente anteriormente.

Mas, para poder ser admitida, seria então de exigir uma intenção inequívoca do legislador num tal sentido, tal como nos é dito pelo n.º 3 do art.º 7º do Código Civil, e isto porque não se poderá deixar de ver uma tal lei como sendo uma lei geral relativamente ao diploma que aprovou a TNI, que é uma lei especial, dado que aquela se queda pela definição dos princípios gerais sobre a matéria.

Essa generalidade está afirmada, tanto nos objectivos da lei que, segundo o seu art. 1º, são os de «promover e garantir o exercício dos direitos que na Constituição da República Portuguesa consagra

([9]) Diga-se aqui que esta atitude nem é nada de novo: já no domínio do C.C.I. o legislador permitiu a delegação do poder administrativo próprio de certa administração, como a fiscal, em outra administração, esta até não directa do Estado, como a do Banco de Portugal, no tocante à fixação do montante das provisões relativas às empresas financeiras sujeitas à sua fiscalização - vide Ac. deste Supremo, de 18/3/98 proferido no Proc. n.º 16/45; Marcelo Caetano, Manual de Direito Administrativo, I, págs. 187, 190 e 372; Diogo Freitas do Amaral, Lições de Direito Administrativo, I, págs. 616 e segs. e Marcelo Rebelo de Sousa, Lições de Direito Administrativo, 1994/1995, págs. 355.

nos domínios da prevenção da deficiência, do tratamento, da reabilitação e da equiparação de oportunidades da pessoa com deficiência», como no conceito de pessoa com deficiência que nos é dado, com funções multidisciplinares, pelo seu art. 2º, como sendo «. . .aquela que, por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições de capacidade, pode estar considerada em situação de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais tendo em conta a idade, o sexo e os factores sócio-culturais dominantes».

Nesta noção legal de "pessoa com deficiência" cabem ambas as espécies de incapacidade em confronto: com e sem próteses de correcção.

Ninguém ousará sustentar que uma pessoa que use uma prótese que vise compensar uma perda ou uma anomalia fisiológica ou anatómica se encontra na mesma posição da pessoa que não precisa dela para poder obter os mesmos efeitos a esses níveis!

E a prova de que a lei se quedou pela enunciação dos princípios gerais da regulação normativa relativa aos deficientes, mesmo em matéria fiscal, consta do seu art. 25º ao mandar apenas que «o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade».

Pode, pois, concluir-se com segurança que os critérios normativos especificadores dos tipos de deficiência, fiscalmente relevantes, dentro das categorias gerais que ora enuncia o citado art. 2º da Lei n.º 9/89, bem como os respectivos coeficientes de graduação e o modo da sua determinação, são entre o momento da entrada em vigor do DL. n.º 341/93, de 30/9 e a entrada em vigor do DL. n.º 202/96, de 23/10 os que constam da TNI por aquele aprovada.

Aliás, que era esse mesmo o sentido da lei anterior que o legislador tinha como sendo o vigente no momento em que decidiu mudá-lo resulta directamente do diploma que efectuou essa alteração o DL. n.º 202/96, de 23/10.

Na verdade, no seu proémio afirma-se expressamente que na «. . . *inexistência de normas específicas para a avaliação de incapacidade na perspectiva desta lei* (itálico nosso) (refere-se à Lei n.º 9/89), tem sido prática corrente o recurso à Tabela Nacional de Incapacidades (TNI), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro. . .»

Deste modo, tanto a Direcção-Geral de Saúde como a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos careciam não só de competência para alterar os critérios abstractos de determinação da incapacidade fiscalmente relevante constantes da TNI, como fizeram através das circulares referidas nas alíneas i) e j) do probatório, como erraram na interpretação da lei.

Não dispondo esses órgãos da administração de qualquer competência constitutiva sobre a matéria não será sequer possível ver em tais circulares qualquer modo legitimo de autovinculação no seu exercício.

De resto, para se poder falar na possibilidade legal de constituição de uma autovinculaçao seria sempre necessário que a lei atribuísse, em tal domínio, qualquer discricionariedade constitutiva a administração.

Todavia, a atribuição de poderes discricionários nesta matéria seria materialmente inconstitucional por ofensa ao princípio da legalidade e da tipicidade tributárias.

Consequentemente, e além do mais, também o seria a estatuição dos critérios abstractos que foi efectuada pelas circulares referidas no probatório ([10]).

De acordo com o regime daquela TNI em vigor à data dos factos tributários a autoridade de saúde (delegado de saúde, administração regional de saúde, centro de saúde ou outra entidade competente no domínio da saúde) não tinha que identificar pelo nome o tipo de perda ou anomalia generosas de incapacidade, o que, aliás, bem se compreendia por se entender que tais elementos cabiam na reserva de intimidade da vida privada.

Ademais, sendo eles obtidos no exercício de uma profissão sujeita a dever deontológico e legal de segredo, como é a do médico, nunca a sua divulgação poderia ser feita senão a coberto de uma causa de justificação de fonte legal ou sob autorização do beneficiário da tutela ([11]).

Por outro lado, no tocante ao grau de incapacidade, a lei fiscal apenas obrigava a evidenciar o seu total.

Sendo assim, era irrelevante a indicação dos graus parciais da incapacidade, razão pela qual se aceita que a autoridade a não fizesse.

Segundo esta visão das coisas, o acto praticado pela autoridade de saúde configura-se como um acto administrativo de verificação ([12]) médica, autónomo e prejudicial, em ambas as acepções por natureza, do acto subsequente da liquidação.

Na verdade, estamos perante um acto que é praticado por outros serviços da mesma administração directa do Estado que prosseguem atribuições materiais diferentes das daqueles outros a quem a lei atribui a competência para o acto de liquidação e fora do procedimento administrativo onde acontece este ultimo (autonomia orgânica, material e procedimental).

Não obstante esta circunstancia, a estatuição dos efeitos jurídicos feita por ele não pode deixar de se impor aos órgãos e serviços integrantes da outra administração material do Estado e da falta de estatuição de qualquer relação de hierarquia ou de tutela administrativa existente entre ambas.

Apesar das duas unidades orgânicas prosseguirem diversas atribuições materiais públicas, ambas elas se integram na administração directa da mesma pessoa colectiva Estado, constituindo, deste modo, expressões da mesma personalidade jurídica ([13]).

Por outro lado, esse acto predetermina irresistivelmente o sentido dos actos subsequentes que a lei deixa na sua dependência: o acto de liquidação do IRS verá o seu conteúdo ser automaticamente prejudicado quando se exerça o direito ao benefício fiscal de acordo com o conteúdo do acto de verificação ([14]).

([10]) Diz-se "além do mais" porque esta estatuição é ainda inconstitucional a outro título: enquanto ofensiva do princípio da tipicidade dos actos normativos que consta do art. 115º da CRP.

([11]) Sobre a matéria, vide Pareceres da Procuradoria Geral da República, VI Volume, e Sigilo Bancário, obra colectiva de Diogo Leite de Campos e outros, edição Cosmos, 1997.

([12]) Cfr. Rogério Ehrhadt Soares, Direito Administrativo, Lições ao Curso Complementar de Ciências Jurídico-Políticas da Faculdade de Direito de Coimbra no ano lectivo de 1977/1978, págs. 1337134.

([13]) Cf. Diogo Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, Volume I, 1992, págs. 205.

([14]) Mas a questão pode pôr-se relativamente a outros actos como as isenções dependentes de reconhecimento administrativo cuja concessão a lei faça depender do acto de verificação em análise.

Deste modo, não é possível sustentar a formação de caso decidido ou resolvido relativamente à administração tocantemente ao conteúdo de tais actos administrativos de avaliação ou seja, concernemente aos juízos funcionais sobre a existência das perdas ou anomalias geradoras de incapacidade e de qual o seu grau, feitos pelos médicos enquanto seus órgãos, ao contrario do que sustentam os recorridos.

Os seus efeitos jurídicos estão sujeitos ao regime legal de extinção ou modificação próprio dos actos administrativos quando considerados em função da administração.

Só em relação aos particulares se poderá falar da possibilidade de formação de caso decidido ou resolvido, com a consequente consolidação na Ordem Jurídica dos efeitos jurídicos por eles estatuídos, pela falta da sua atempada impugnação administrativa e contenciosa.

O atestado emitido pelo médico, de acordo com aquele DL. n.º 341/93, tem a natureza de um simples acto administrativo instrumental, que «produz o efeito próprio de atestação que vale por si mesmo» ([15]) relativamente ao acto de avaliação médica efectuado e respectivo conteúdo, de conformidade, aliás, como o disposto nos arts. 369º e 371º do C. Civil ([16]).

É certo que, entretanto, sobreveio a publicação do DL. n.º 202/96, de 23/10.

Trata-se, como nele se afirma, de um diploma que visou dar concretização ao programa legislativo constante da citada Lei n.º 9/89, disciplinando a matéria da avaliação da incapacidade para «efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei».

Ora, a nova lei regulou em novos termos o procedimento de avaliação de incapacidade a forma do seu cálculo e a competência dos órgãos para realizar (em primeiro grau e em segundo grau consequente do recurso hierárquico necessário nele previsto art. 5º).

No que respeita ao calculo das incapacidades o novo diploma continuou a tomar por base o regime constante da TNI anterior, mas introduziu-lhe as adaptações que aponta no seu anexo I, sobressaindo, entre elas a que ordena que «o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios (de correcção ou compensação, como próteses, ortóteses ou outros), sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela» ([17]).

Por outro lado, o novo regime cometeu a competência para a avaliação da incapacidade a juntas médicas (arts. 4º e 5º) e criou um modelo-tipo do atestado médico por incapacidade, obrigando a constar dele, não só a percentagem de incapacidade permanente total, como dantes já acontecia, mas também as perdas ou anomalias geradoras de incapacidade, identificando-as, todavia, apenas por referências a capítulos, números e alíneas da TNI ([18]), o coeficiente atribuído a cada uma e o coeficiente restante de incapacidade.

Estamos perante um regime novo, como decorre do exposto, regime esse que abrange não só a deficiência da hipovisão que foi o único

---

([15]) Cfr. Rogério Ehrhadt Soares, Direito Administrativo, op. cit. págs. 100.

([16]) Como é evidente, as coisas não mudam de figura em relação ao atestado emitido a coberto do DL. n.º 202/96.

([17]) Deste modo, o DL. n.º 202/96 afasta totalmente a regra constante da al. c) do n.º 5 das Instruções Gerais anexas à TNI segundo a qual a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, mas nunca em percentagem superior a 15 %, quando a função for substituída, no todo ou em parte, por prótese.

([18]) Ainda aqui o legislador foi sensível à falada reserva de intimidade da vida privada, ao direito dos doentes de verem ocultada a indicação das doenças de que padecem. Só pela mão do DL. n.º 174/97, de 19/7 é que se veio a permitir a revelação no atestado

tipo com que as referidas Direcções-Gerais se haviam preocupado mas todas as espécies de deficiência.

É claro que a remissão feita pela lei fiscal nos seus arts. 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CORS e 44º n.º 5 do EBF se tem de ver como efectuada para o regime constante dos DLs. n.º 202/96, de 23/10 e 174/97, de 19/7, após as suas entradas em vigor, por serem eles quem transporta desde esse momento a normatividade importada pela lei fiscal, normatividade essa estrutura também na perspectiva do uso dos benefícios fiscais, além de outros benefícios não fiscais previstos nas demais leis, razão pela qual esses atestados passaram a ter, nos termos da própria lei, uma «função multiuso», ficando o original sempre em poder dos interessados ([19]).

Acentue-se aqui que a natureza do acto de avaliação médica, tal como se deixou traçada, se encontra bem explicitada no DL. n.º 202/96 e sem que o legislador tenha sentido a necessidade de a apontar como sendo uma novidade, ao invés do que aconteceu com a eleição do critério da incapacidade residual.

Essa atitude só se explica porque essa era já a interpretação que o mesmo fazia da lei anterior.

Enquanto reguladores em novos termos, quer do conteúdo do acto administrativo de avaliação da incapacidade, quer até da sua forma, as novas leis apenas se poderão aplicar para o futuro, de acordo com a regra geral do tempus regit actum que decorre do art. 12º do C. Civil.

A sua aplicação aos actos de avaliação já praticados, susceptíveis de influenciar a liquidação do imposto relativo aos rendimentos dos anos anteriores a 1995 (inclusive), corresponderia sempre a uma aplicação retroactiva que ofenderia as legitimas expectativas dos contribuintes, sendo certo que os moldes daqueles actos não deixam, como bem se assinala no acórdão recorrido, de integrar, como perícia sujeita a certas regras, o *Tatbstand* ou a *fattispecie* constitutiva da norma material de tributação».

Respeitando a liquidação impugnada aos rendimentos do ano de 1995 e havendo o acto de avaliação de incapacidade da recorrida Maria Bernardette da Silva Pimentel sido praticado de acordo com os critérios fixados na TNI então vigentes, de acordo com o atestado médico exibido à administração fiscal, como tudo consta do probatório, não lhe era licito exigir-lhe a apresentação de um outro atestado que obedecesse aos critérios fixados nas citadas circulares administrativas da DGS ou da DGCI ou do DL. n.º 202/96 posteriormente publicado e muito menos descaracterizar ou ignorar juridicamente a incapacidade certificada na liquidação dos rendimentos do ano de 1995.

E continuando a repetir, aqui, o que se afirmou em outros acórdãos posteriores ao de 15/12/1999, como o de 12/04/2000 (proc. 24 436):

«8.3. Poderia cogitar-se que «o acto de exame ou de avaliação médica é um acto instrumental, acto de prova, que opera no domínio da instrução, com efeitos meramente procedimentais e não na produção de actos principais de um procedimento decisório, . . . pelo que sempre seria lícito à AF exigir novo atestado certificativo de

de tal segredo, mas ainda assim apenas para os casos em que «a lei faça depender a atribuição de benefícios de determinados requisitos específicos. . .» relativos à natureza e condicionalismos da incapacidade.

([19]) Estamos novamente perante uma remissão dinâmica ou formal nos termos já explicitados acima.

outra avaliação médica, de acordo com os critérios que aquela entretanto fixasse».

Pois bem, a polémica não gira à volta da nomenclatura que deve atribuir-se ao acto, mas sobre a questão de saber se a administração fiscal poderá fixar os comandos normativos a ser aplicado pelo acto em causa.

Não há dúvida que, na perspectiva da sua utilidade funcional, o acto é um acto instrumental ([20]) por praticado no iter do acto final do procedimento (acto de liquidação), como instrumentais são todos os actos que o procedimento preveja como obrigatórios ou possíveis nesse caminho de formação da decisão administrativa final.

Ao qualificá-lo, no acórdão, como acto autónomo, não se está a olhá-lo na perspectiva da dinâmica do processo, mas na da valência jurídico-conformativa que o seu conteúdo alcança na definição do conteúdo do acto final e na da possibilidade ou impossibilidade desse efeito poder ser posto, ainda, judicialmente, então em crise: o acto autónomo em razão da lei (temos para nós que o designado por acto autónomo por natureza é sempre um acto autónomo em razão da lei enquanto decorrente do sistema jurídico positivado sobre a concreta matéria).

A questão devolve-se, assim, na de saber que espécie de instrumentalidade tem esse acto em relação ao acto final e na de saber se a administração fiscal pode definir, ela própria, o quadro normativo-constitutivo com respeito do qual ele tem de ser praticado: se uma instrumentalidade directa e necessária «com força probatória privilegiadas que se traduz em fazer fé até que seja atacada de falsa» — o acto de verificação fornecerá uma afirmação de verdade que tem de ser aceite pela administração fiscal enquanto «controlo de legalidade» ([21]) efectuado pela administração de saúde e até que não for demonstrado ser falsa ([22]), embora esta possibilidade possa acontecer a todo o tempo enquanto houver efeitos úteis a considerar; ou se uma instrumentalidade simplesmente certificada que expresse «uma força probatória relativa, pelo que pode a presunção da verdade ser ilidida por outros meios probatórios» ([23]) pela própria administração fiscal; por outro lado, ainda se o acto tem de ser praticado apenas com base em certo comando legal preestabelecido, ou se poderá resultar da aplicação de um critério que seja previamente definido pela administração fiscal em preenchimento de um conceito jurídico indeterminado.

A circunstância do acto ser funcionalmente um acto instrumental não resolve a outra questão que repete-se é a de saber se o quadro em que o mesmo tem de ser desenhado só poderá ser o que é imposto ao seu autor pela lei ou se esse quadro poderá ser imposto ao seu autor também pela administração fiscal.

Trata-se de uma dogmática completamente diferente à qual o acórdão deu resposta.

Mesmo que o acto instrumental pudesse ser praticado pela administração fiscal, e não pode, nem o poderia ser, dada a sua natureza

([20]) O Prof. Rogério Soares in op. cit., págs. 133 qualifica-os exactamente como tais.

([21]) Ibidem, págs. 134.

([22]) Não confundir o acto de verificação médica ou o exame médico que deva obedecer aos parâmetros legalmente definidos ou às legis artis com o documento que certifique o produto desse exame o atestado ou certidão.

([23]) Ibidem, págs. 134-135.

material, não seria legítimo, daí tirar, necessária e inelutavelmente, a conclusão de que ela poderia definir o quadro jurídico da sua prática.

Atenta a sua especial natureza, os actos instrumentais tributários são, por regra, actos estritamente vinculados ou seja actos praticados dentro de um quadro normativo exaustivamente enunciado pelo legislador. Impunha-se demonstrar proficientemente a excepção a tal regra, o que não é possível.

Por outro lado, se esses actos, como é o caso, respeitam a definições que se projectam directamente no acertamento do imposto, então, são os próprios princípios da legalidade tributária e da garantia do recurso contencioso (arts. 106º n.º 2 e 268º n.º 4 da CRP) ([24]) que o impõem.

Aderindo ao afirmado no acórdão do T. Constitucional n.º 233/94, de 10/3/94 ([25]), a propósito da tributação em contribuição industrial, dir-se-á que a norma atinente a definição da deficiência fiscalmente relevante «sempre teria de ser interpretada e aplicada em termos de assegurar aos interessados uma suficiente densificação que sirva de *critério orientador à actividade administrativa* e à dos próprios tribunais, quando chamados a controlar a actividade da administração» (itálico nosso para sublinhar a intencionalidade).

Não se vê onde existiria essa suficiente densificação exterior à administração fiscal se ela própria pudesse preencher o conteúdo do conceito indeterminado.

Como se diz em outro acórdão do mesmo Tribunal Constitucional ([26]), a propósito de um dos outros elementos essenciais dos impostos, bem mais definível abstractamente, a taxa «o critério a utilizar tem de estar genérica e abstractamente previsto na lei; as varáveis a que aplicam, em concreto, tais critérios é que já não estarão sujeitos ao principio da legalidade».

Ora, no caso em apreço a administração estaria a interferir na definição do critério abstracto.

8.4. Pretexta-se, ainda, em critica ao acórdão, que não existe norma que atribua competência à administração de saúde para praticar o acto de avaliação da deficiência e que, não existindo esse comando legislativo, ela caberia, por inerente ao exercício da função tributaria a administração fiscal que poderia preencher o conteúdo do conceito jurídico indeterminado de deficiência, sem embargo desta se ter de socorrer de critérios técnicos, utilizando designadamente pareceres médicos.

O raciocínio encontra-se construído apenas sobre argumentos *a contrario:* porque em todos os casos previstos na diversa legislação paralela ([27]), que previram a concessão de outros benefícios fiscais específicos a deficientes, o legislador teve o cuidado de prever a atribuição dessa competência, só poderia interpretar-se a falta dessa indicação em sede legislativa do IRS como significando que ela caberia aos serviços que exercem a função tributaria onde a questão se põe.

E o raciocínio repete-se quanto à aplicação da TNI: sempre que, em tais casos, o legislador pretendeu que os actos de avaliação da deficiência fizessem aplicação da TNI, ele teve o cuidado do expressar;

([24]) Redacção ao tempo.
([25]) BMJ n.º 435º-311.
([26]) Acórdão n.º 258/98, de 5/3/98, publicado no D.R., II Série, de 7/11/98.
([27]) DL. 43/76, de 20/1; DL. n.º 351/76, de 13/5; DL. n.º 235-D/83, de 1/6; DL. n.º 103-A/90, de 22/3; DL. n.º 259/93, de 22/6; Despacho Normativo n.º 63/79, de 4/4.

logo a falta de idêntica previsão em sede do IRS só poderia ser tida como não a pretendendo.

Ora, os argumentos a contrario são racionalmente extremamente falíveis, pois raramente poderão induzir à determinação de uma única estatuição normativa no pólo oposto do raciocínio jurídico.

Quem o diz é o eminente e saudoso Professor J. Baptista Machado na sua obra *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador,* 1990, donde se transcrevem as seguintes afirmações pela sua acutilante pertinência:

«É este um argumento que deve ser usado com muita prudência. Por meio dele deduz-se de um *jus singulare,* isto é, da disciplina excepcional estabelecida para certo caso, um principio regra de sentido oposto para os caos não abrangidos pela norma excepcional. Assim, a partir de uma norma excepcional, deduz-se *a contrario* que os casos que ela não contempla na sua hipótese seguem um regime oposto, o que será um regime regra» ([28]).

E mais abaixo reforça a ideia: «Em último termo, o argumento a contrario apenas terá força plena quando se consiga mostrar a existência de uma implicação intensiva (ou replicação) entre a hipótese e a estatuição quando se mostre, pois, que a consequência jurídica se produz quando se verifique a hipótese e que tal consequência só se produz quando se verifique tal hipótese. Assim sucederá, designadamente, quando a hipótese legal é constituída por uma enumeração taxativa (”Apenas quando se verifique um dos seguintes casos. . .ou fundamentos. . .)” e o caso em apreço não caiba decididamente em nenhuma das hipóteses que constituem elenco legal (numerus clausus). Ou sempre que se consiga demonstrar que a norma em causa exprime um *ius singulare*».

A argumentação só poderia, assim, colher apoio material se demonstrasse que a previsão da intervenção da administração de saúde (pelas «juntas de saúde, juntas extraordinárias de recurso, serviços médicos») constante de toda a legislação paralela e que se refere a benefícios fiscais de outra espécie concedidos a deficientes, e bem ainda a determinação legislativa da aplicação da TNI vigente ao tempo da publicação dos diplomas, correspondia a um *jus singulare* ou a uma excepcional.

Ora, a conclusão a tirar dessa abundante legislação é precisamente a inversa: o regime regra será o regime equivalente ao previsto precisamente em toda essa legislação paralela.

Se em as situações referentes a todos os outros benefícios fiscais o legislador previu a avaliação da deficiência por um órgão de saúde e se ordenou que esse exame obedecesse aos critérios da TNI então vigente, devidamente adaptada segundo os próprios termos adrede por si definidos quando estes eram reclamados pela coerência aos objectivos dos específicos benefícios fiscais em causa, então é porque esse regime será o regime regra: o regime comum, na específica matéria em causa, será o revelado por esses diplomas e não outro, conclusão esta à qual adere, explicitamente, também, o regime que foi explicitado pelos DLs. n.ºs 202/96, de 23/10 e 174/97, de 19 de Julho, os quais, como se disse, não têm efeitos retroactivos em matéria da fixação dos critérios e padrões de medida da deficiência por não terem natureza interpretativa.

([28]) Págs. 187.

O elemento sistemático de interpretação, ou de lugares paralelos, — este sim de valia racional e metódica irrefutáveis, por fundado na *ratio legis* aponta decisiva e totalmente nesse sentido: as razões que justificam o regime adoptado para os outros específicos benefícios fiscais valem igualmente para o beneficio fiscal previsto em sede de IRS.

Mas independentemente da importância simplesmente logicista deste argumento, pode dizer-se que existe na lei a tal norma atributiva de competência e que é possível descortinar nela, até, a incompetência material acentue-se, incompetência material para a administração fiscal poder emiscuir-se na definição material dos critérios com base nos quais a pessoa deve ser considerada deficiente e em que grau.

Começando por aqui. O conhecimento da «deficiência de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptíveis de provocar restrições de capacidade» só poderá ser surpreendido, segundo os métodos racionais do conhecimento humano, por quem se encontre habilitado nessa área da ciência ou sejam os médicos.

Mesmo quando seja o juiz a fixá-lo, se acaso divergir do que constar dos pareceres ou exames médicos caber-lhe-á o ónus de ter de fundamentar essa divergência com base exclusivamente em critérios técnicos: ou seja, o juiz não tem uma margem legal conformadora diferente da que é colocada aos médicos.

Tendo o Estado, dentro da sua estrutura organizatória, uma administração de saúde não se vê porque carga de água é que se deveria atribuir, no âmbito do mesmo poder executivo, a uma administração diferente da idónea naturalmente para surpreender essa realidade física, psicológica ou intelectual tal actividade de verificação técnica.

Mais: que motivos materiais justificariam a instituição de um controlo da administração tributária sobre a administração não tributária quanto resultado de uma prognose a ser feito com obediência a critérios estritamente médicos?!

Estando a administração executiva do Estado estruturada em funções da sua diferente natureza material em torno de diferentes Ministérios (arts. 199º a 201º da CRP) ([29]), a intromissão da administração fiscal na área material da saúde seria simplesmente ofensiva dos princípios constitucionais (incompetência material absoluta geradora de nulidade).

Mas a lei contém norma estatuidora da competência da administração de saúde para verificar a deficiência, e, evidentemente, o grau respectivo de acordo com os referentes gradativos definidos pela lei em função do fim especifico a que se destinam, em contrário do que acontece em relação à administração fiscal.

Pois bem. Relativamente a esta, a sua competência só poderia ser inferida por um argumento de conexão com o exercício da função tributária. Mas esse é um argumento puramente formal. A relação de prejudicialidade não impõe forçosamente que só ela pudesse praticar o acto. O direito tributário poderá relevar directa e imediatamente a realidade tal como ela já está definida em outro domínio do direito, especialmente se este contende com fenómenos naturalísticos como o nascimento, a doença, a deficiência, a extensão da deficiência em função das diversas capacidades humanas em que pode reflectir-se e a morte.

([29]) Cf. J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, 3ª edição, págs. 789.

A lei enuncia exaustivamente, antes e depois do DL. n.º 202/96, quais os critérios genéricos e abstractos segundo os quais deve ser feita a mensuração da deficiência, não restando espaço para o seu preenchimento pela administração fiscal, sob pena desta também ser legisladora.

Mas directamente se passam as coisas relativamente à administração de saúde.

Começamos pela Lei n.º 6/71, de 8 de Novembro. Na sua base VII diz-se *ipsis verbis* que «compete, designadamente, ao Ministério da Saúde e Assistência:

a) Proceder ao rastreio de deficientes;

. . .»

Ora a determinação de quem deve ser considerado deficiente e em que percentagem ou grau insere-se na actividade de «rastreio dos deficientes».

E note-se que a lei não pré-ordenou essa actividade de rastreio dos deficientes a certos fins especificamente enunciados. Logo essa operação, à falta de restrição legal, há-de valer para todos os domínios do jurídico, salvo se a lei dispuser expressamente o contrário, como será exigido pela natureza excepcional que tal restrição então terá: *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus.*

Mas também a repetidamente invocada Lei n.º 9/89, de 2 de Maio contém um preceito equivalente.

Referimo-nos ao seu art. 18º que assim dispõe:

«Os serviços de saúde devem garantir os cuidados de promoção e vigilância da saúde, da prevenção da doença e da deficiência, o despiste e o diagnóstico, a estimulação precoce do tratamento e a reabilitação médico-funcional, assim como o fornecimento, adaptação, manutenção ou renovação dos meios de compensação que forem necessários» (itálico nosso para sobressair a intencionalidade).

O despiste e diagnóstico da deficiência, aqui cometidos aos serviços de saúde, corresponde-se exactamente ao acto de determinação de quem deve ser considerado deficiente, deficiente em razão de que «perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições de capacidade» para usar os termos da mesma lei.

E porque a lei não restringiu a atribuição dessa competência de despiste e diagnostico, nem a adstringiu a efeitos concretamente delimitados, temos de entender, igualmente, que ela valerá para todos os domínios do juridicamente relevável, a menos que houvesse e não há disposição expressa a dizer o contrário do regime regra, como decorre da referida doutrina do Prof. J. Baptista Machado.

Ao contrário, essa competência há-de valer para todos os domínios materiais sobre que dispõe esta lei e entre eles (para além da educação, segurança social, orientação e formação profissional, emprego e transportes) contam-se, também, os concernentes ao sistema fiscal, conforme decorre do seu art. 25º, em relação ao qual se diz que «. . . deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade».

Finalmente, e concretizando o que afirmam estas leis, dispõe o DL. n.º 336/93, de 29/9, pelo seu art. 8º n.º 1 al. l) o seguinte:

«Aos delegados concelhios de saúde compete:

(. . .)

I) Efectuar as inspecções médicas determinadas por lei ou regulamento e passar os respectivos atestados».

Ao falarem «de grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente» os termos legais apontam decisivamente para esta outra entidade fora da administração tributária e para a realização por parte da mesma entidade de um acto de «verificação, rastreio, diagnóstico ou despiste» da deficiência segundo os itens e os diapasões de medida definidos pela lei funcionalmente aos diversos fins que tenha em vista.

Relativamente à estabilidade do acto de verificação médica, cabe precisar que em ponto algum do acórdão de 15/12/99 se afirma que o acto em causa, anterior ao regime decorrente do DL. n.º 202/96, conquanto de natureza certificativo-constitutiva, não possa ser revisto pela administração quando o certificado não está de acordo com a realidade, aferida esta segundo os critérios e os padrões de medida estabelecidos na lei.

O acto autónomo por disposição da lei ou por natureza e a consolidação dos seus efeitos em relação ao particular em caso de falta de atempada impugnação não preclude a possibilidade da administração vir a afastar os efeitos antes definidos por ele caso constate que ele assenta em pressupostos falsos.

O único obstáculo à eventual revisão com base em tal ilegalidade só poderão ser os prazos de caducidade ou de prescrição do imposto.

Mais. Correspondendo a «controlos de legalidade referentes a qualidades ou situações pessoais», ou seja, segundo o sentido da lei existente à data em que essa qualidade ou situação releva ou ainda releva, essa revisão nunca poderá ser operada com base num critério normativo editado só posteriormente a ele ou, desde que ultrapassado o período de revogação por ilegalidade, com base num entendimento de que o sentido da lei sob a qual se efectuou a verificação era outro.

De qualquer forma, essa revisão sempre teria de ser levada a cabo apenas pela autoridade administrativa que procederá à verificação de tal situação, tendo a administração fiscal de aceitar como fazendo fé o conteúdo do acto dado a conhecer pelo atestado.

Questão diferente será a da falsidade do documento ou do atestado certificativo do conteúdo do acto verificativo, essa si, sempre cognoscível pela administração fiscal, na sua actividade de valoração das provas, dentro dos parâmetros legais estabelecidos relativamente à sua força probatória.

No caso em apreço, a administração fiscal não questionou a correspondência à realidade do atestado, quando vista esta pelo sentido da lei que foi aplicado no acto de verificação da deficiência e que este tribunal entende dever também ser relevado ainda no momento em que a deficiência em causa deve projectar os seus efeitos na tributação do concreto rendimento; o que a administração fiscal discute é a correcção da determinação desse sentido da lei, por entender erradamente que deve ser outro e, consequentemente, também outro o resultado da verificação médica.

De tudo flui, pois, a bondade da solução jurídica adoptada pela maioria deste tribunal para as situações relativas ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ([30]).

C - A decisão.

([30]) Na mesma linha têm decidido dezenas de acórdãos recentes deste tribunal.

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar o douto acórdão recorrido.

Sem custas por delas estar isento a recorrente.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vítor Meira — Baeta de Queiroz.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 2 de Maio de 2001.

Recurso n.º 26 069. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Manuel Rodrigues Gonçalves e mulher; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

Manuel Rodrigues Gonçalves e mulher impugnaram no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo a liquidação de IRS do ano de 1995 em que lhe não foi aceita a incapacidade permanente superior a 60%, exigindo-se-lhe novo atestado para poder usufruir do benefício previsto no artigo 44.º do EBF.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente, anulando-se a liquidação.

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

1. O atestado médico, junto aos autos, é um acto meramente instrumental, um mero meio de prova pericial, não constituindo, só por si, um acto administrativo (destacável) que seja fonte de um direito a benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (cf. art.º 120.º do C.P.A.) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora, haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (art.º 2.º, n.º1 da Lei n.º 9/89, 2.5).

2. A administração fiscal, é a competente para interpretar e aplicar a lei tributária, recorrendo inclusive, a juízos de experiência técnica, para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do n.º 5 do art.º 44.º do E.B.F.

3. O teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contida nos arts. 25.º/3, 80.º/6 do CIRS e 44.º/5 do E.B.F., coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita à comprovação devida da incapacidade relevante para efeitos fiscais, sendo que do atestado médico não resulta provado que o critério utilizado na avaliação da incapacidade foi o que a lei fiscal entende como correcto.

4. Para essa "comprovação devida", o que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

5. Antes do D.L. n.º 202/96, 23-10 — cf. art.º 5.º/3 - não havia disposição legal que atribuísse aos actos de verificação e certificação de incapacidades, para efeitos de IRS, como é o caso, a natureza de actos constitutivos de direitos; indispensável para que eles produzissem certos e determinados efeitos, sendo que o atestado médico junto aos autos é anterior àquele decreto-lei.

6. O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar à formação de "caso decidido ou resolvido" quanto à questão dos efeitos jurídicos do atestado em causa, sendo que a administração fiscal não revogou tal acto, não o arguiu de falso, nem lhe retirou eficácia, antes reconduziu esta aos precisos limites que decorressem dos critérios utilizados na sua produção.

7. As situações pessoais e familiares relevantes para a tributação em sede de IRS reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (art.º 14.º, n.º 7 do C.I.R.S.), pelo que a incapacidade certificada deveria ser devidamente comprovada nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o art.º 119.º do CIRS e os arts. 56.º e 89.º, *ex vi* art.º 2.º/5 do C.P.A.

8. A administração fiscal tem o poder-dever de interpretar e a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9. A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n.º 5 do art.º 44.º do E.B.F. que deve ser interpretada e integrada por via dos conceitos estruturantes decorrentes da Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação de Integração das Pessoas com Deficiência (Lei n.º 9/89, de 2.5), tal como fez a administração no caso *sub judice.*

10. A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G. de Saúde interpretou coerentemente — tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão "devidamente comprovada pela entidade competente" contida nos arts. 25.º/3, 80.º/6 do CIRS e 44.º/5 do E.B.F.

11. A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada (art.º 266.º/2 da C.R.P., art.º 17.º al. a) do C.P.T. e art.º 3.º/1 do C.P.A.), sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts. 13.º, 71.º/1, 103.º/1 e 104.º/1 da C.R.P. - o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como na caso da hipovisão em causa, essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos, não se traduzindo, por isso, numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5., 3.º parágrafo do preâmbulo do CIRS).

12. Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação - aplicação dos arts. 25.º/3 e 80.º/6 do CIRS e 44.º/5 do E.B.F.

Não houve contra-alegações.

Pela Exma. Magistrada do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, em conformidade com o decidido no recurso n.º 24305 com intervenção de todos os juízes.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Na sentença recorrida vem fixada a seguinte matéria de facto:

a) O impugnante apresentou em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1995.

b) Nessa declaração consignou que o impugnante era portador de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%.

c) O Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo proferiu um despacho cujo teor consta de fl. 18 dos autos e que aqui se dá por reproduzido.

d) Este despacho foi notificado ao impugnante.

e) Na sequência foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que se dá por reproduzida e que ora se encontra sob impugnação.

f) Como comprovativo da incapacidade permanente que alega o impugnante juntou o atestado médico que se encontra nos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão controvertida reporta-se à aplicação ou não ao caso dos autos do DL 202/96 de 23 de Outubro que estabeleceu um regime de avaliação de incapacidades diverso do que antes existia para a atribuição de benefícios fiscais em sede de IRS aos contribuintes portadores de deficiência, estando em causa nos presentes autos o imposto relativo ao ano de 1995. Tal questão foi profundamente debatida neste Supremo Tribunal Administrativo, vindo a ser proferido acórdão votado e assinado por todos os juízes da Secção que entendemos ser de seguir. Nesse acórdão decidiu-se em síntese o seguinte:

1. A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.

2. Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.

3. A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

4. Até à entrada em vigor do DL 202/96, de 23/10, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo DL 341/93, de 30/9.

5. Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à administração fiscal por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva.

6. Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta de atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade.

7. Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da administração directa da mesma pessoa colectiva - Estado.

8. O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

9. Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do art.º 7.º do DL 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

Entendemos pois, face ao acórdão que temos vindo a referenciar, que nas declarações anteriores a 1996, como é o caso dos autos, não é aplicável a previsão do DL 202/96, tendo por isso a Administração Fiscal que aceitar a incapacidade nos termos certificados pelo atestado, não podendo por isso proceder o recurso.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 2 de Maio de 2001. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão — Mendes Pimentel.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Incompetência hierárquica do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Num recurso de decisão judicial de aplicação de coima, se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de direito, aquele será dirigido ao STA, nos termos do art. 223º, nº 2 do Código de Processo Tributário. Se versar matéria de facto deve ser dirigido ao Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 24 480, em que são recorrente A, Correia da Silva & Cª, L.da, e recorrida Fazenda Pública, de que foi relator Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Aldredo Madureira (por vencimento).

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

Por falta de envio de meios de pagamento de IVA de alguns meses de 1993, foi levantado auto de notícia contra A. CORREIA DA SILVA & Cª, L.da, com sede na Rua Alberto Pimentel, 4780 Santo Tirso.

Por despacho de fl. 14, a Direcção Distrital de Finanças do Porto aplicou à arguida a coima de 3.316.000$00.

Desse despacho foi interposto recurso para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto.

Por sentença de fls. 60 e 61, foi a decisão punitiva anulada e a arguida absolvida da instância.

A fazenda Pública recorreu dessa sentença para o antigo Tribunal Tributário de 2.ª Instância.

Por acórdão de fls. 77 e seguintes, do Tribunal Central Administrativo foi a sentença anulada e ordenada nova decisão.

Baixado o processo à 1ª instância, aqui foi proferido nova sentença tença a negar provimento ao recurso da arguida e a confirmar o despacho punitivo.

É contra esta nova sentença que a arguida recorre para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 116 e seguintes.

Neste STA, o Mº Pº emitiu douto parecer nos termos do qual o STA se deve declarar incompetente em razão da hierarquia pelo facto de o recurso versar matéria de facto e não matéria exclusivamente de direito.

Ouvida, a recorrente nada disse.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos do art. 223º do CPT o arguido pode recorrer da decisão do tribunal tributário de 1ª instância para o Tribunal Central Administrativo (antido TT de 2ª Inst.) não cabendo recurso das decisões deste. Mas se o fundamento do recurso for exclusivamente matéria de direito, aquele será dirigido ao STA, não cabendo recurso das decisões deste.

Ora, in casu, o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pois também versa matéria de facto. Com efeito, nas conclusões das suas alegações a recorrente refere factos não estabelecidos na sentença recorrida, dos quais pretende retirar consequências jurídicas.

De facto, a conclusão 7ª diz o seguinte: "as contra-ordenações resultaram de dificuldades reais e não da intenção de obter benefícios ilegítimos". E na conclusão 9ª escreveu: "não retirou benefício económico das contra-ordenações".

Ora, resulta destas conclusões que a recorrente não cingiu o recurso à impugnação da matéria de direito, mas invocou factos que não foram tomados em consideração na sentença recorrida.

Tanto basta por dizer que o recurso não versa matéria exclusivamente de direito pelo que competente para dele conhecer é o TCA e não este STA, nos termos do art. 2232, nº 2, do CPT.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo Mº Pº e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecendo recurso, declarando competente para o efeito da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para onde o processo. deverá, ser enviado quando este acórdão transitar em julgado.

Custas pela recorrente, com 20.000$00 de taxa de justiça.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Alfredo Madureira* (Relator) (por vencimento) — *Almeida Lopes* (vencido pois o recurso só versa matéria de direito). — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Direito processual fiscal. Omissão de pronúncia. Reforma da decisão recorrida.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A falta de expressão de análise na decisão judicial de questões submetidas a juízo e não prejudicadas pela decisão referente a outras é causa de nulidade nos termos dos arts. 144º do CPT e 668º/1/d) do CPC.

2 — Decretada a nulidade da decisão recorrida por omissão de pronúncia, este tribunal não conhece dos restantes fundamentos do recurso para si interposto, antes mandando baixar os autos à instância recorrida a fim de ali se efectuar a reforma da decisão anulada.

Recurso nº 24.960. Recorrente: Caixa Económica Montepio Geral; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Conselheiro Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a decisão do TT de 1ª Instância do Porto que procedeu à verificação e graduação de créditos na execução fiscal contra Manuel Cruz Freitas, na parte em que graduou o crédito reclamado pelo Representante da Fª Pª por dívidas de IVA com procedência sobre o crédito da exequente Caixa Económica Montepio Geral, veio a exequente, recorrer concluindo a sustentar que:

- «a sentença recorrida é omissa quanto à verificação do crédito reclamado pela recorrente, titulado pela livrança e objecto da garantia real penhora», esta registada em data anterior à do registo da penhora efectuada para garantia de pagamento da quantia de IVA, em execução fiscal, sendo que tal crédito e o de Contribuição Autárquica apenas gozam de privilégio mobiliário geral e da garantia constituída pela penhora registada no âmbito da execução fiscal;

- a sentença além da referida omissão, violou o disposto no art. 744º do CCivil.

Não houve contra-alegação.

O Exmº Magistrado do Mº Pº é de parecer que não merece provimento o recurso na parte em que é suscitada a nulidade da sentença, pois conforme resulta da petição inicial o crédito titulado pela livrança e «objecto da garantia real penhora» não foi reclamado, pelo que o Mmº Juiz *a quo* não tinha que se pronunciar sobre esse crédito.

No que concerne ao restante objecto do recurso emitiu parecer de procedência do recurso, uma vez que o único privilégio de que goza o crédito reclamado (IVA) pela Fª Pª é o privilégio mobiliário geral por força do disposto no art. 736º/1 do CCivil, sendo patente que o crédito que a Rte. reclama garantido por hipoteca deve ser pago preferencialmente ao reclamado pela Fª Pª.

A sentença em recurso entendeu que a dívida exequenda de IVA era anterior à penhora e posterior ao registo da hipoteca. O crédito da CEMG e respectivos juros gozavam de garantia real por força da hipoteca registada, que lhe conferia o direito de ser pago com preferência sobre os demais credores que não gozassem de privilégio especial ou de prioridade de registo. Na execução foi penhorado o prédio a que se referia a hipoteca a favor da CEMG.

A dívida exequenda gozava de privilégio mobiliário geral, além da garantia da penhora - os créditos da Fª Pª gozavam de privilégio imobiliário especial, tratando-se de contribuição autárquica e estando o bem penhorado na execução. Este privilégio gozava de sequela.

A data relevante para a determinação da existência da garantia real era o ano em que a quantia em dívida devesse ter sido arrecadada nos cofres, tendo ocorrido a notificação para pagamento da contribuição autárquica, no ano de 1996.

Cumpre decidir.

Das questões suscitadas pela recorrente é a pretensa nulidade da decisão por falta de pronúncia sobre questões submetidas a apreciação e não prejudicadas pelas soluções alcançadas que logra prioridade de conhecimento, porquanto a validade formal da decisão recorrida é pressuposto do exame em recurso do objecto do *decisum.*

Quanto à alegada omissão de pronúncia, entendido o referido vício de limite, referido nos arts. 144º do CPT e 668º/1/d) do CPC, como o correlato da norma que impõe ao tribunal o dever de resolver todas as questões submetidas pelas partes à sua apreciação que não resultarem prejudicadas pela solução dada a outras (art. 660º)/2.ª parte), cumpre decidir da coincidência entre o decidido pelo tribunal recorrido e os termos da lide tal como foram propostos no processo em função da referida omissão de pronúncia invocada no recurso.

Ora, ocorre que no processo de execução a que está apensa esta reclamação de créditos se encontra (a fls. 97 e segs.) um requerimento dirigido ao chefe de Repartição de Finanças em que se amalgamam um pedido de nulidade de acto processual, uma interposição de recurso e, a título subsidiário, uma reclamação de créditos, cujo objecto coincide com o crédito ora referido pela recorrente (titulado por livrança no montante de 40 484 321$00, garantido por penhora, devidamente registado.)

Tal pedido veio a ser indeferido (a fl. 117) pelo chefe de repartição de finanças com fundamentos referentes exclusivamente à pretensão de sustação e apensação, sendo que a reclamação referida não veio a ser autuada com as demais reclamações no apenso de reclamações de créditos, como devia ter sido conforme os termos do art. 865º/4 do CPC, *ex vi* do art. 334º do CPT.

Por isso, a reclamação titulada por livrança não foi contemplada na pronúncia da sentença de verificação e graduação de créditos recorrida (quanto ao despacho liminar de admissão de créditos de fls. 37 do apenso isso hão é determinável por ali não se terem identificado as reclamações admitidas).

Assim, por efeito da referida irregularidade processual (não autuação da reclamação em causa no lugar próprio) veio a omitir-se o conhecimento e deixou-se por resolver todas as questões submetidas pelas partes à apreciação do julgador, o que constitui, como se referiu, a arguida nulidade de sentença, sendo que no âmbito desta se aprecia daquela preterição de formalidade.

Verificando-se essa falta de pronúncia prescrita no aludido art. 660º/2 do CPC, procede a arguida nulidade dos arts. 144º do CPT e 668º/1/d), 1ª parte, do CPC.

Não sendo o art. 715º do CPC aplicável aos casos de recursos para este Supremo Tribunal, decretada a nulidade da decisão recorrida por omissão de pronúncia, não há que conhecer dos restantes fundamentos do recurso e, antes, que proceder, com as respectivas adaptações, de acordo com o art. 731 º/2 do mesmo diploma.

Termos em que se concede provimento ao recurso, se anula a sentença recorrida, mandando-se que o processo baixe ao tribunal recorrido a fim de ali se efectuar a reforma da decisão anulada, procedendo-se, previamente, à sanação da irregularidade cometida e aos actos legais subsequentes que da mesma derivem.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Recurso do Tribunal Tributário de 1.ª Instancia. Questão de facto. Incompetência em razão da hierarquia. Decisão cumpridora de injunção de ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Incluída no objecto do recurso questão de facto, para o conhecimento do mesmo é este tribunal incompetente em razão da hierarquia, sendo então competente o Tribunal Central Administrativo.

2 — A circunstância de a sentença recorrida ter sido prolatada no cumprimento da injunção da ampliação da matéria de facto não impede a aplicação do regime geral dos recursos de actos jurisdicionais em processos judiciais tributários de que deriva o enunciado no nº 1.

Recurso n.º 25 096. Recorrente: FRICARNES, S. A.; Recorrido: IROMA — Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança coerciva da quantia de 573.960$00 proveniente de taxas para o IROMA - Instituto Regulador e Orientador Administrativo, veio Fricarnes, SA recorrer concluindo a sustentar que:

— A e B - as taxas em causa e os diplomas que a sustentam (DL nº 240/82, de 22/6 e nº 343/86, de 9/10) violam os arts. 9º e 12º do Tratado de Roma, o art. 324º do Acto de Adesão, o art. 33º da directiva nº 17/378/78 CE e o art. 8º da CRP, pois tais taxas devem ser consideradas quer medidas de efeito equivalente a direitos aduaneiros por se destinarem a financiar actividades de que beneficiam exclusivamente os produtos nacionais onerados quer impostos sobre o volume de vendas;

— C - as taxas liquidadas não são devidas por inconstitucionalidade dos diplomas que as sustentam;

—- "D - a liquidação das taxas em concreto excede o montante determinado nos próprios diplomas que as regulam, de onde resulta a concreta ilegalidade da dívida exequenda";

— "E - o DL nº 235/88, de 5/7 é um diploma eivado de inconstitucionalidade orgânica e que viola os princípios da autorização anual e da inscrição orçamental e o disposto nos arts. 106º/2, 107º, 108º e 168º/1 al. i) da CRP";

— F - com a extinção do sujeito activo do impostos, a JNPP, devem-se ter como extintos os impostos em causa porque a alteração da incidência de um imposto corresponde à criação de um imposto novo;

— "G - o IROMA carecia de competência para proceder às cobranças em causa, uma vez que tal competência, nos termos do DL nº 235/88, de 5/7, estava de acordo com a própria lei, limitada à cobrança de taxas e multas decorrentes da sua actividade, sendo certo que nem o combate às doenças dos ruminantes, nem à peste suína competiam ao IROMA".

Contra-alegou o representante do IROMA a sustentar que as taxas em causa não constituem uma imposição interna discriminatória, como também não constituem um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro face ao destino da receita proveniente de tal taxa e o DL nº 235/88, de 5/7, não padece de qualquer inconstitucionalidade, como constitui jurisprudência uniforme do Tribunal Constitucional.

O Exmo. Magistrado do Mº Pº é de parecer que o recurso não merece provimento de acordo com a jurisprudência pacífica e reiterada da Secção.

Suscitada pelo relator a questão de o recurso não ter por exclusivo fundamento matéria de direito porque nas conclusões são colhidas referências de facto contradizentes da factualidade fixada na sentença recorrida, mormente na alínea D) do probatório, foi dado parecer no sentido de que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito sendo este Tribunal incompetente em razão da hierarquia.

Ouvidas as partes à questão suscitada vieram, por um lado a entidade recorrida sustentar que a ampliação da matéria de facto ordenada pelo TJC, em cumprimento de um pedido de reenvio prejudicial interpretativo, resultou algo confusa, dada a dificuldade (quase impossibilidade), de na prática dar cumprimento a tal decisão, sendo que, porém, já o STA, em recurso interposto pela mesma empresa, ora recorrente, não teve quaisquer dúvidas quanto à sua competência em razão da hierarquia; por outro lado a entidade recorrente veio requerer que seja ordenada a remessa do processo ao TCA.

A sentença recorrida entendeu que as taxas em litígio destinavam-se a combater as doenças do gado existentes em território nacional, independentemente da sua origem, sendo que tal taxa não seria uma taxa de comercialização, mas sim de defesa sanitária dos animais e destinava-se exclusivamente à prevenção e combate de doenças próprias dos animais. Sendo assim, ainda que o produto onerado com a taxa, exequenda fosse importado, conforme o decidido pelo TJCE tal taxa não constituía uma imposição interna discriminatória, como também não constituía um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro face ao destino da receita proveniente de tal taxa.

Cumpre decidir.

Incumbe, previamente, apreciar da questão que os termos do âmbito do recurso, medidos pelas respectivas conclusões, apropositam, e que, por se referir à incompetência do tribunal em razão da hierarquia, logra conhecimento prévio e oficioso, além de poder ser suscitada pelo Mº Pº (art. 45º/2 do CPT).

Na verdade, nas conclusões do recurso, o recorrente fez as afirmações que se referiram no parecer de relator (a fl. 262) - na conclusão A assevera-se que a receita em litígio se destina a *financiar actividades de que beneficiam exclusivamente os produtos nacionais onerados,* para além de nas alegações e conclusões se colherem referências de facto contradizentes da factualidade fixada na sentença recorrida, mormente na al. D) do probatório.

Tais assertivos reportam-se a determinações da realidade, pertencem ao domínio dos factos que se propõem para conhecimento no recurso, pois os mesmos contrariam o probatório da sentença recorrida, mormente quando ali se afirma [alínea D)] que a *receita em litígio destinava-se a combater as doenças do gado existente em*

território nacional, sem curar de saber se o mesmo era de origem nacional ou importado.

No decurso, aliás, da crítica que é feita ao longo das alegações ao modo como os factos referidos na dita alínea foram tidos como provados, com base em informações pretensamente infundadas, com alheamento de outras provas alegadamente relevantes.

No recurso aparece, assim, questionado o juízo a que chegou a sentença recorrida em sede de apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, sem que se tivesse invocado *ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova* (art. 722º/2 do CPC), hipóteses estas que configurariam a competência deste tribunal.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento, nos termos dos arts. 32º/1/b) e 41º/1/a) do ETAF (e 167º do CPT), sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (Secção de Contencioso Tributário).

A circunstância de a sentença recorrida ter sido prolatada no cumprimento da injunção da ampliação da matéria de facto ordenada no aresto de fls. 130/131 não impede a aplicação deste regime geral dos recursos de actos jurisdicionais em processos judiciais tributários, porquanto não se encontram nos preceitos dos arts. 729º e 730º do CPC, em que a decisão do Supremo se fundou para mandar ampliar a matéria de facto, traços que permitam concluir pela sua inaplicabilidade.

Deste regime resulta que o Supremo *manda julgar novamente a causa* (nº 1 do art. 730º) e que a decisão que sai da injunção *é nova* (nº 2 do art. 730º), o que importa a revogação da anteriormente proferida e então recorrida, portanto, uma outra decisão do tribunal recorrido, a solicitar a sua revisibilidade nos termos daquele referido regime geral de recursos, restringido somente quanto ao recurso para o Supremo, em matéria de direito, quando este tribunal tenha fixado na decisão de ampliação da matéria de facto o regime jurídico a aplicar (nº 2 do art. 730º) que tenha sido observado *escrupulosamente* pelo tribunal jungido ([1]) (o que é razoável porque a definição do direito formou caso julgado e não deve o Supremo ser instado a repetir-se ou a contradizer-se).

De uma solução que não guardasse esse regime e considerasse de acatar a decisão de facto proferida pela 1ª instância, apesar de integrada no objecto de recurso ([2]), resultaria a não observação do 2º grau de jurisdição quanto à referida matéria com a consequente problemática da conformação com a Constituição de uma tal interpretação das referidas normas.

Assim, conclui-se de forma a manter como aplicável à decisão recorrida, mau grado ter sido proferida no cumprimento da injunção do tribunal superior em sede de ampliação de matéria de facto, o regime de recursos que deriva das enunciadas normas de competência dos arts. 32º/1/b) e 41º/1/a) do ETAF (e 167º do CPT).

Termos em que se decide julgar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso e competente o referido tribunal.

([1]) CF. Alberto dos Reis, *CPC Anotado,* VI, p. 84.
([2]) Como ocorre no Ac. deste tribunal, de 31.10.00, proc. 25095.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça em 15 000$00 e procuradoria em 40%.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues* (alterando posição que considero agora não ser a ajustada à melhor aplicação da lei) — *Alfredo Madureira.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Constitui matéria de facto e não matéria de direito a questão de saber se houve ou não impugnação judicial.

Recurso nº 25 239. Recorrente: Alfredo Manuel Ribeiro Aguiar Vieira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira (vencimento).

Com fundamento em ilegitimidade, Alfredo Manuel Ribeiro Aguiar Vieita, residente na Avenida Menéres, 393, Matosinhos, deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi promovido para cobrança coerciva de contribuição autárquica.

Por sentença de fls. 52 e 53, o Tribunal Tributário de 1ª Instancia do Porto julgou a oposição improcedente.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu para este STA o oponente, tendo invocada que, ao contrário do que consta da sentença recorrida, impugnou judicialmente o acto de liquidação.

A Fazenda não contra-alegou.

Neste STA, o Mº Pº emitiu douto parecer nos termos do qual se verifica a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia pelo facto de o recurso versar matéria de facto e não matéria exclusivamente de direito.

Notificado para responder à questão prévia, o recorrente nada disse.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia posta pelo Mº Pº.

O recorrente vem invocar que impugnou a liquidação a que se reporta a quantia exequenda.

Acontece que este facto não foi dado como provado ou não provado na decisão recorrida, que o não tomou em consideração. Por outro lado, o recorrente pretende extrair consequências jurídicas deste facto.

Porém, a alegação desse facto faz com que o recurso não verse matéria exclusivamente de direito, pois alegar que se impugnou é um facto e não a indagação, interpretação e aplicação das regras de direito.

Se o recurso versar matéria de facto, competente para dele conhecer não é este STA, mas a STA, mas a Secção de contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos termos dos arts. 32º, nº1, al. b), e 41º, nº1, al. a), do ETAF.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo Mº Pº e declaram este STA incompetente

em razão da hierarquia para conhecer deste recurso, declarando competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, com 15.000$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho — Almeida Lopes* (vencido pois o recurso só versa matéria de direito). — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Recurso de revista. Alegações no STA iguais às apresentadas no TCA. Elaboração de acórdão. Artºs. 713º, n.º 5, e 726º do CPC. Fundamentação. Remissão.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se o recorrente, em recurso de revista interposto junto do STA repete, ipsis verbis, *as questões suscitadas e resolvidas no TCA, formulando alegações e conclusões de idêntico teor, pode o STA limitar-se na prolação do respectivo acórdão, a remeter para a fundamentação do aresto recorrido.*

II — É o que decorre do disposto nos artºs 713º, 5, e 726º do CPC.

Recurso n.º 25.338. Recorrente: Eicos Cosmética — Empresa Industrial de Cosmética e Sabões, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. EICOS COSMÉTICA - Empresa Industrial de Cosmética e Sabões, Lda., com sede em Alto do Padrão, Lousã, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra, a liquidação de IVA dos anos de 1991 a 1995, bem como juros compensatórios.

O Mmo. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, o qual, por unanimidade dos respectivos juízes, negou provimento ao recurso.

De novo inconformado, o impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando conclusões absolutamente coincidentes com aquelas que apresentou junto do Tribunal Central Administrativo, e que são do seguinte teor:

A) A ora alegante é uma sociedade comercial por quotas, como consta da sua petição e da douta sentença ora em recurso, tendo oportunamente impugnado a determinação da matéria colectável para efeitos de liquidação de IVA e juros compensatórios, bem como essa liquidação.

B) Com fundamento em que, nessa determinação da matéria colectável existe uma área que não poderá ser sindicada pelos Tribunais, face à margem de livre apreciação da Administração Fiscal, margem essa que subsistirá, mesmo em face do novo sistema instituído pelo Código de Processo Tributário, relativamente aos actos tributários praticados antes da sua entrada em vigor e, também porque a ora impugnante tinha o ónus da prova e não terá logrado provar o que alegou, foi esta impugnação doutamente julgada improcedente.

C) Relativamente à determinação da matéria colectável por integrar a espécie de acto prejudicial e, por isso, ser destacável para efeitos de recurso contencioso, sempre possível por natural prevalência do n.º 4 do art. 268º da Constituição contrariamente ao que foi doutamente julgado, salvo o devido respeito que é muito, os contribuintes podem e podiam impugnar tal matéria colectável.

D) Esta era até a jurisprudência dos doutos acórdãos de 7/10/87, da 2.ª Secção do STA e n. 114/89 - Processo 329/87, da 2.ª Secção do Tribunal Constitucional, respectivamente in "Fisco", n.º 1, 25 e n.º 9, 23.

E) Por isso, no caso dos autos, salvo o devido respeito pela opinião contrária, expressa na douta sentença em recurso, a AF não dispunha de qualquer margem de livre apreciação acerca da quantificação da matéria colectável, que os Tribunais não pudessem sindicar, mesmo no regime anterior ao do actual Código de Processo Tributário.

F) Relativamente ao novo sistema instituído pelo CPT, nos termos da al. b) do seu art. 118º, está prevista a impugnação dos acto de fixação dos valores patrimoniais, nos termos da al. a) do art. 120º do mesmo Código, a errónea quantificação dos rendimentos, lucros e valores patrimoniais, pelo que também não existe qualquer margem de livre apreciação da matéria colectável determinada, por parte da AF que não possa ser sindicada pelos Tribunais.

G) Com o devido respeito, também não se concorda com a douta opinião expressa na sentença, acerca da reserva de aplicação da sindicabilidade aos actos tributários praticados antes da entrada em vigor do CPT.

H) É que o n.º 1 do art. 2º do DL n. 154/91, de 23/4, que aprovou o CPT, refere que este se aplica aos processos pendentes, pelo que, parece-nos, não existirá qualquer razão para que, nesses casos, não seja sindicável a determinação da matéria colectável.

I) Parece-nos até que, mesmo que não existisse a disposição expressa no n.º 1 do dito art. 2º, face à regra geral de que a lei adjectiva é de aplicação imediata mesmo aos processos pendentes, sempre tal matéria colectável seria sindicável.

J) No que respeita ao ónus de prova, que o ora alegante não teria logrado fazer, demonstrado o que alegou na sua petição, segundo a douta sentença ora em recurso, com o devido respeito também se discorda de tal douta apreciação.

K) É que tal ónus incumbe a ambas as partes intervenientes no processo e, face ao que dispõe o art. 121º do CPT, acerca da dúvida fundada sobre a existência e quantificação dos factos tributários que determina a anulação do acto impugnado, parece-nos que, neste caso, à FP que fixou tal matéria incumbe demonstrar a certeza sobre tal quantificação da matéria colectável, e ao impugnante bastará que da prova produzida resultem dúvidas fundadas sobre essa quantificação.

L) Por isso, a nossa interpretação desse dispositivo legal, também está em desacordo com a doutamente expressa na sentença, ora em recurso.

M) As provas produzidas no processo, quer documentais, quer testemunhais, parecem-nos idóneas e suficientes para que delas resultem, no mínimo, fundadas dúvidas acerca da quantificação da matéria colectável determinada e originária da liquidação de IVA e juros compensatórios, tudo aqui em causa, pelo que, face a tais dúvidas, com o devido respeito, deveria a impugnação ter sido julgada procedente, contrariamente ao que sucedeu.

N) Por isso, face a tais dúvidas, com a devida vénia, deveria também o acto tributário de determinação e quantificação da matéria colectável, tudo aqui em causa, ter sido anulado.

O) Assim, na douta sentença ora em recurso, julgando improcedente a nossa impugnação, foram violadas, entre outras, as disposições do n.º 1 do art. 2º do DL n. 154/91, de 23/4, que aprovou o CPT, bem como o art. 3º, al. b) do art. 118º, a al. a) do art. 120º e o art. 121º, estes do CPT, razões pelas quais deve tal douta sentença ser revogada, o que se requer.

Contra-alegou a FP, defendendo que o recurso deve improceder.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Quanto à matéria de facto, dada como provada no Tribunal Central Administrativo, e porque a mesma não foi impugnada, nem há lugar à sua alteração, remete-se para a decisão do TCA, que decidiu a dita matéria de facto - artºs. 713º, n.º 6 e 726º, ambos do CPC, aplicáveis subsidiariamente, face ao disposto no art. 2º, f) do CPT.

3. Fixados os factos, vejamos agora o direito.

Se virmos as alegações de recurso, logo vemos que elas são a cópia integral das alegações (e respectivas conclusões) apresentadas perante o TCA.

Que dizer?

Pois bem. Pode, no caso, falar-se em antítese discursiva, por isso que o recorrente apresentou alegações autónomas, não se limitando a remeter para as alegações apresentadas no TCA, pelo que sempre se pode apreciar o recurso. Mas não é menos verdade que será sempre possível remeter para os fundamentos da decisão impugnada, pois que, no caso, esta não vem atacada de vícios autónomos. E a mesma foi tomada pela decisão unânime dos respectivos juízes.

Assim sendo, remete-se "para os fundamentos da decisão impugnada" - art. 713º, n.º 5, *ex vi* do art. 726º do CPC.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando-se o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho — Vítor Meira.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 25 465. Recorrente: Maria do Céu Manzarra Franco Fino Nina; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Maria do Céu Manzarra Franco Fino Nina recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Castelo Branco, julgou improcedentes os embargos de terceiro.

Alegou formulando, além do mais, o seguinte quadro conclusivo:

I - Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou improcedente os embargos de terceiro.

II - Que aplicou erradamente o direito aos factos dados como provados e não analisou convenientemente os documentos autênticos juntos com a p. i. de embargos, máxime, o doc. n.º 6 (certidão do registo comercial), que fazem prova plena dos factos que atestam (*ex vi* arts. 369º e 371º do Cód. Civil).

III - Do ponto 3º do probatório da douta sentença recorrida que decerto tem em conta o doc. n.º 6 junto com a p. i. (Certidão do Registo Comercial da Brimtêxtil), resulta que a embargante é co-titular e compossuidora de uma quota social no valor de Esc.: 10.000.000$00 (dez milhões de escudos), com o revertido marido.

IV - O registo definitivo de quota social constitui presunção de que existe a situação jurídica nos precisos termos em que é definida e é oponível a terceiros (cfr. arts. 11º e 14º do Cód. do Registo Comercial).

V - Do ponto 1 e 2 do probatório da sentença recorrida resulta que a penhora da quota social tem por base uma dívida do revertido marido da embargante referente a outra empresa.

VI - A embargante é terceira, pois não é devedora solidária ou subsidiária da quantia exequenda, nem responsável pelo pagamento (*ex vi* art. 319º do C.P.T.), por outro lado a presunção derivada do registo comercial a embargante é co-titular e comproprietária da quota social penhorada não foi ilidida pela Fazenda Nacional,

VII - A sentença recorrida também não acolhe o entendimento do que as quotas sociais podem ser possuídas e, por via disso, é inadmissível a dedução de embargos de terceiro.

VIII - Tal entendimento vem ao arrepio da nossa melhor jurisprudência e da melhor doutrina nacional e estrangeira.

IX - Ninguém nega que o dono de uma quota social é proprietário dela (pense-se na compropriedade de quotas) e que as quotas são coisas perante a definição legal do art.º 202º do Cód. Civil.

X - A correcta dilucidação do problema reside em entender o conceito de *corpus,* pois quanto ao animus, é evidente a sua possibilidade.

A ERFP entende que o recurso não merece provimento.

O EMMP entende que o recurso versa matéria de facto nas conclusões 2ª e 6ª.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Na 1.ª Repartição de Finanças da Covilhã foi instaurado contra a firma Lanofabril, L.da. processo de execução fiscal, para cobrança coerciva de dívidas da responsabilidade desta sociedade.

2. Por carência de bens suficientes da executada, foi a execução fiscal revertida contra Eurico António Fino Nina, na qualidade de responsável subsidiário.

3. Nessas condições, de acordo com a informação oficial da repartição de finanças junta a estes autos, foi efectuada a penhora de duas quotas sociais que o revertido possui na firma BRIMTÊXTIL-Comercialização de Tecidos e Fios, L.da, «sendo uma no valor nominal 15.000.000$00, no estado de casado com a embargaste mas separado judicialmente de pessoas e bens e outra no valor nominal de 10.000.000$00, no estado de casado com a embargaste em regime de comunhão geral de bens».

4. Por escritura de partilha de 3 de Junho de 1987 a embargante e Eurico António Fino Nina, declararam serem casados no regime de comunhão geral de bens, mas estarem separados judicialmente de pessoas e bens e que, por sentença transitada em julgado em 16 de Fevereiro de 1987, procederam à partilha do património comum do casal, tendo, entre as verbas ali referidas, ficado a pertencer ao Eurico António Fino Nina uma quota social no valor de Esc. 375.000$00, de que era proprietário desde 28 de Setembro de 1982 na firma BRIMTÊXTIL-Comercialização de Tecidos e Fios, L.da

5. Anteriormente, em 5 de Dezembro de 1985 o pai do marido da embargante cedeu a este uma quota social no valor de Esc. 500.000$00, que não foi partilhada na escritura de partilha antes referida.

6. No dia 31 de Dezembro de 1994 foi aumentado o capital da sociedade, tendo o referido Eurico António Fino Nina ficado titular de um quota no valor de Esc. 10.000.000$00.

3. O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por na conclusão 2ª e 6ª questionar a recorrente matéria de facto.

Notificado a recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo EMMP veio requerer a remessa dos autos ao TCA (fl. 112).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sustenta a recorrente nas ditas conclusões 2ª e 6ª que a sentença recorrida não analisou convenientemente os documentos autênticos juntos com a p. i. de embargos, máxime, o doc. n.º 6 (certidão do registo comercial), e que a embargante não é devedora solidária ou subsidiária da quantia exequenda, nem responsável pelo pagamento e que a presunção derivada do registo comercial de que a embargante é co-titular e comproprietária da quota social penhorada não foi ilidida pela Fazenda Nacional.

Saber se a sentença recorrida analisou ou não convenientemente os documentos autênticos juntos com a p. i. de embargos, máxime,

o doc. n.º 6 (certidão do registo comercial), e se a embargante é ou não devedora solidária ou subsidiária da quantia exequenda, e responsável pelo pagamento e se a presunção derivada do registo comercial de que a embargaste é co-titular e comproprietária da quota social penhorada foi ou não ilidida pela Fazenda Nacional implicam novo julgamento da matéria de facto que a sentença em apreciação fixou.

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

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

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

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

Oportunamente e conforme requerido a fl. 112 remeta ao TCA.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes* (vencido pois entendo que este STA é competente). — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Omissão de julgamento em matéria de facto. Nulidade de acórdão.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª Instância, o Suprema Tribunal Administrativo apenas conhece de matéria de direito.

II — Não constando do probatório o conteúdo integral de uma acta de uma sociedade, decisiva para conhecer a vontade inequívoca dos seus sócios, pode concluir-se que estamos perante uma omissão de julgamento em matéria de facto.

III — Isto na hipótese de, através dela, se poder concluir se sim ou não o oponente, revertido, exerceu efectivamente funções de gerente.

IV — Tal omissão está sujeita ao regime do art. 729º, n. 3, do C. P. Civil, sendo de conhecimento oficioso.

V — Em tal caso, impõe-se a revogação da decisão e a remessa dos autos ao tribunal a quo *para julgamento da matéria de facto no questionado ponto.*

Recurso n.º 25.492. Recorrente: Ângela Maria de Castro da Silva Oliveira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mº Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. ÂNGELA MARIA DE CASTRO DA SILVA OLIVEIRA, identificada nos autos, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, a uma execução que contra si reverteu, na qualidade de sócia-gerente da firma Texpor - Têxtil Exportadora, Lda., por insuficiência do património da sociedade originária devedora.

Alegou não ter exercido a gerência de facto da sociedade originária devedora.

O Mmo. Juiz do 2º Juízo daquele Tribunal julgou a oposição procedente.

Inconformado, o representante da Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo.

Este concedeu provimento parcial ao recurso.

Inconformada, a oponente trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. A discussão da presente questão, em sede de 1.ª Instância, centrou-se no facto de apreciar se a recorrente exercera ou não de facto a gerência da revertida.

B. A questão de apurar se o José da Silva Oliveira era ou não sócio ou gerente da devedora originária não foi discutido pelas partes.

C. O douto acórdão serviu-se de tal facto como fundamento para apreciação da decisão do mérito do douto acórdão.

D. Pois a partir de tal facto desenvolveu as sua fundamentação a ponto de concluir pela responsabilização da recorrente na dívida fiscal em causa.

E. Tal facto motiva e permite a junção aos autos da certidão ora junta, e

F. Viola o estatuído no art. 654º do CPC.

G. Impondo-se a não consideração de tal matéria, por nova e não discutida.

H. Ou pelo menos a sua correcção, de acordo com o documento ora junto.

I. Impondo-se sempre a revogação do douto acórdão, mantendo-se na integra a douta decisão da 1.ª Instância.

Sem prescindir,

J. Foi o José da Silva Oliveira quem agiu sempre em todos os assuntos referentes à devedora originária.

K. Nunca a recorrente exerceu qualquer acto de gerência na devedora originária.

L. A acta de protesto é em todo o seu conteúdo indivisível.

M. E nessa acta a recorrente e mais dois gerentes protestam contra a gestão do José da Silva Oliveira.

N. A reiteração referida não pode ser entendida como anuência a tal gestão.

O. Nem passada nem muito menos futura.

P. Nem entender-se como um autêntico contrato de mandato.

Q. Nunca a recorrente ratificou actos de gestão do José da Silva Oliveira que implicassem não pagamento de impostos e obrigações fiscais.

R. Nunca concedeu poderes ao José da Silva Oliveira para a representar nessa gestão.

S. O mandato aparente não está consagrado na nossa lei.

T. Violou o douto acórdão em crise o disposto nos arts. 376º, 1157º, 1161º, 1178º, 1180º e ainda 276º, todos do Código Civil, de acordo com as diversas perspectivas por que se analise.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, sustentando que o recurso deve ser julgado improcedente.

Neste STA o EPGA emitiu douto parecer, defendendo que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto que o acórdão recorrido deu como assente:

a) Contra Texpor - Têxtil Exportadora, Lda." - foi instaurada execução por dívidas de contribuição à Segurança Social no montante de 32.173.276$00,. referentes aos meses de Maio, Junho, Julho e Outubro de 1991 e Fevereiro a Dezembro de 1992.

b) Por auto de diligências verificou-se não ter a executada bens penhoráveis e ordenou-se a reversão da execução contra os seus gerentes.

c) A oponente, na sequência do despacho que ordenou a reversão do despacho contra si, foi citada em 30/4/96 para a execução como responsável subsidiária.

d) Em 17/12/92 foi registada na respectiva Conservatória do Registo Comercial a cessão da sua quota na "Texpor" a favor de António da Silva Pereira e a cessação do cargo de gerente.

e) Nos períodos a que se reporta a dívida a oponente não figura nas folhas para a Segurança Social.

f) A oponente iniciou a sua carreira docente no ano de 1988/89 e exerceu essas funções no ano lectivo de 1993/94 na Escola Secundária de São Pedro do Sul.

g) Em 31/3/88 reuniram todos os sócios da "Texpor", os quais deliberaram reiterar o exercício da gerência por parte de José da Silva Oliveira que a vinha exercendo e protestaram a impossibilidade de exercer a gerência devido a trabalharem noutros locais.

h) Na declaração mod. 22 de 1990 a oponente consta dela como sócia-gerente.

i) No âmbito da actividade da "Texpor", o Sr. José da Silva Oliveira, pelo menos desde 1980 até Janeiro de 1993, deu ordens aos empregados e aos que ali prestam serviço, contratou e despediu pessoal, interveio nos contratos celebrados pela sociedade e assinou cheques para pagamento de salários.

3. Sendo estes os factos vejamos agora o direito.

Apreciemos a decisão recorrida.

No acórdão recorrido, negou-se provimento ao recurso na parte em que estavam em causa dívidas de Maio e Junho de 1991, tendo em conta a vigência do art. único do DL 68/87, de 9/2, por a Fazenda Pública não ter alegado (e consequentemente provado) que a insuficiência do património se devia a culpa da oponente.

No mais, concedeu-se provimento ao recurso, no pressuposto de que, estando em causa o art. 13º do CPT, a oponente não provou que não fora por culpa sua que o património da originária devedora se tornara insuficiente para o pagamento das dívidas em causa nos autos, sendo que houve gerência de facto e de direito.

Isto é assim.

Na verdade, a recorrente limitou a sua defesa à questão da gerência de facto.

Ora, decidindo o Tribunal que houve gerência de facto, automaticamente soçobrou a pretensão da recorrente.

Mas será que houve mesmo gerência de facto?

Que houve gerência de direito é incontornável e ninguém põe em causa tal asserção.

Mas que dizer da gerência de facto?

De onde retira o acórdão recorrido os factos que em seu entender integram a gerência de facto por parte da oponente?

O discurso jurídico conduz-nos à resposta:

Escreveu-se no aresto, sob censura:

"Resulta do probatório ... que a recorrida era professora e no período a que se reportam as dívidas não exerceu na executada *as funções de gerente de facto,* embora fosse uma das gerentes registadas na respectiva CRC.

"No entanto está também provado que em 31/3/88 reuniram todos os sócios da executada tendo deliberado reiterar o exercício da gerência por parte de José da Silva Oliveira que a vinha exercendo desde 1980, pelo menos, tendo também protestado a impossibilidade de exercício da gerência devido a trabalharem noutros locais.

"Temos então que a gerência era exercida - e foi-o no período a que se reportam as dívidas - por José da Silva Oliveira *que nem sequer era sócio da executada... ".*

E foi a partir de tal facto (gerência por parte de alguém que nem sequer era sócio da executada e "mandato" a esse alguém por parte dos outros sócios), que o acórdão recorrido partiu para a conclusão de que a oponente era gerente de facto.

Merece dois comentários tal conclusão.

Desde logo a grave e insanável antinomia nos seus termos.

Na verdade, e como resulta do acima exposto, o acórdão recorrido concluiu desde logo que a recorrente *"não exerceu na executada as funções de gerente de facto".*

Ora, se não exerceu essas funções como se pode concluir, a final, que as exerceu?

Há aqui uma clara contradição nos seus termos.

De onde se poder concluir que se detecta contradição na decisão sobre matéria de facto. Isto no entendimento de que a questão suscitada (gerência de facto) é um juízo conclusivo sobre matéria de facto.

Mas há um outro comentário a fazer.

Diz-se, no acórdão recorrido, que a gerência foi exercida - e foi-o no período a que se reportam as dívidas - por José da Silva Oliveira *que nem sequer era sócio da executada.*

Pois bem.

Do probatório não resulta tal (o mesmo é omisso sobre tal ponto). E a recorrente, surpreendida por esta questão (que antes não fora suscitada), apresentou um documento (certidão da Conservatória do Registo Comercial de Vila do Conde), tendente a demonstrar que o dito José da Silva Oliveira foi nomeado gerente em 31/3/88, funções que cessou, por renúncia, em 28/12/93 (vide fl. 259).

E é sabido que o gerente, ainda que de facto, é responsável subsidiário pelas contribuições e impostos, nos termos definidos no art. 13º do CPT.

E diz-se isto não para levar o que quer que seja ao probatório (este é um tribunal de revista), mas para se poder concluir a nossa perspectiva sobre a questão sobre a qual temos que emitir pronúncia.

E impõe-se desde logo a seguinte pergunta: será que o documento junto pela recorrente seria de molde a fazer inflectir a conclusão do Tribunal *a quo?*

E impõe-se até, e previamente, uma outra pergunta: qual a relação entre o José da Silva Oliveira e a sociedade originária devedora?

Por outro lado, impõe-se dar resposta a outra questão, no tocante à matéria de facto, a saber: qual o conteúdo integral da deliberação referida na alínea g) do probatório?

Isto porque do teor da resposta a tais questões pode eventualmente ser outra a solução jurídica.

Impõe-se pois a ampliação da matéria de facto.

Por outras palavras: há omissão de julgamento em matéria de facto.

Aspecto importante e decisivo, sem dúvida.

Ora, este Supremo Tribunal só conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância - art. 21º, nº 4, do ETAF.

Mas, para aplicar o direito, o tribunal de recurso tem que se socorrer dos factos que lhe servem de suporte.

Ou seja, não é possível aplicar qualquer norma jurídica a uma dada questão submetida à apreciação deste Supremo Tribunal, se a decisão recorrida não contiver os factos necessários à explicitação e aplicação das respectivas regras jurídicas.

Não se está perante a nulidade de sentença, com previsão legal no art. 144º, nº 1, do CPT, nulidade dependente de arguição das partes. Estamos, isso sim, perante uma omissão de julgamento em matéria de facto.

Que pode ser conhecida oficiosamente, face ao disposto no art. 729º, nº 3, do C. P. Civil, aplicável *ex vi* do art. 2º, f), do CPT.

Impõe-se pois a revogação decisão recorrida, e a remessa dos autos ao tribunal *a quo,* a fim de que este proceda ao necessário julgamento da matéria de facto, de acordo com o que acima se deixa explicitado.

O tribunal de 2.ª instância haverá assim necessariamente de determinar a matéria de facto que considera provada, nos pontos atrás apontados, em ordem à respectiva solução de direito que considerar aplicável.

4. Face ao exposto acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido, para que a causa seja de novo julgada em 2.ª instância, com ampliação da matéria de facto, nos termos atrás referidos, se possível pelos mesmos juízes.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Tribunal Central Administrativo. Decisões proferidas em 2º grau de jurisdição.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Das decisões do TCA proferidas em segundo grau de jurisdição, nos termos dos arts. 41º n.º 1 al. a) e 42º n.º 1 al. a) do ETAF, não cabe recurso jurisdicional para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo [cfr. art.º 32º n.º 1 al. a) do mesmo ETAF], todos na redacção introduzida pelo DL n.º 229/96, de 29.11.

II — Este diploma legal, que extinguiu o 3º grau de jurisdição no contencioso tributário, logra aplicação a todos os processos instaurados depois da sua entrada em vigor que se verificou ocorrer em 15.07.1997, por força da Portaria n.º 298/97, de 18.06, que, nessa data, declarou instalado e em início de funcionamento aquele Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 25 502; Recorrente: Luís Júlio Galvão Fonseca Santos Caetano; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com o aliás douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso jurisdicional que interpusera da decisão do TT de 1.ª Instância de Santarém e assim manteve a antes decretada improcedência da oposição que deduzira contra execução fiscal pendente na Repartição de Finanças de Santarém para cobrança coerciva de dívidas fiscais da sociedade "Gavimport, Importação e Exportação, L.da", referentes a IVA e IRC, no montante de 5.317.123$00, dele apresentou recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o oponente Luís Júlio Galvão Fonseca Santos Caetano, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, formulando, a final, as pertinentes conclusões (A a P de fls. 168 v.º a 170 v.º dos autos) que aqui se dão por reproduzidas para todos os efeitos legais.

Conclui pedindo a revogação do impugnado julgado e a consequente procedência da oposição que deduzira por, em síntese e fundamentalmente, não ter sido gerente de facto da originária devedora e, por isso, dever ser considerada parte ilegítima na execução a que se opôs.

A Recorrida Fazenda Pública contra-alegou também tempestivamente sustentando a bondade e acerto da impugnada decisão, quer perante a factualidade apurada e assente, quer face ao disposto no art.º 13º do CPT, assim reclamando a confirmação do julgado e a improcedência do presente recurso (cfr. fls. 134 e 171).

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois bem fundamentado parecer suscitando a questão prévia da inadmissibilidade do presente recurso uma vez que, alega, instaurado o processo em 29.10.97, isto é, já depois da entrada em vigor do disposto no DL n.º 229/96, de 29.11, por força do estabelecido na Portaria n.º 398/97, de 18/06, de harmonia com o disposto nos arts. 103º n.º 1 al. a) da LPTA, 32º, 114º e 120º do ETAF e 5º daquele DL n.º 229/96, o sindicado aresto do TCA, porque proferido

em segundo grau de jurisdição, não é susceptível de sindicância jurisdicional para a Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal.

Notificado o Recorrente para, querendo, se pronunciar, nada por ele foi requerido ou aduzido.

Colhidos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir, prejudicialmente da questão prévia suscitada.

Questão que, adiante-se, não pode deixar de proceder.

Os presentes autos de oposição à execução fiscal foram efectivamente instaurados em 29 de Setembro de 1997 - cfr. carimbo aposto no rosto da petição inicial de fls. 2.

Logo, em plena vigência já do estabelecido no DL n.º 229/96, de 29.11, que, além do mais, determinou a extinção do 3º grau de jurisdição no contencioso tributário relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor (o Tribunal Central Administrativo iniciou o seu funcionamento e foi declarado instalado por Portaria de 18.06.1997, Portaria n.º 398/97, em 15.07.97)

Assim e de harmonia com a redacção dada pelo referido Decreto-Lei aos arts. 32º n.º 1 al. a), 41º n.º1 al. a), 42 n.º 1 al. a) e 120º do ETAF e 103º n.º 1 al. a) da LPTA, importa concluir que o aresto impugnado com o presente recurso, porque proferido já sobre sentença do TT de 1.ª Instância, isto é, em segundo grau de jurisdição, não era susceptível de sindicância através do interposto e admitido recurso jurisdicional.

E uma vez que a decisão de admissão do recurso interposto (despacho de fs. 160) não tem a virtualidade de vincular o tribunal superior (cfr. art.º 687º n.º 4 do CPC), importa concluir e decidir pela procedência da suscitada questão prévia e, nos termos da invocadas disposições legais, declarar a inadmissibilidade do recurso interposto e, dele e do seu objecto, não tomar consequentemente conhecimento.

Assim acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Quéiroz — Lúcio Barbosa.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso nº 25 568, em que são recorrente a Jomatel-Empresa Materiais de Const., SA, e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Jomatel - Empresa de Materiais de Construção, S. A., recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 1.ª Secção, julgou improcedente a impugnação de IRC de 1995.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) É erróneo o entendimento da AF ao pretender não aceitar que se efectuem provisões para cobrança duvidosa pelas percentagens acumuladas, de acordo com o período em mora, no exercício em que se conclui pelo risco de efectiva cobrança do crédito, querendo sobrepor o princípio da especialização dos exercícios ao princípio da prudência que informa o preceituado no artº 34º do CIRC, ao que a sentença recorrida se limitou a aderir, não interpretando a norma como deveria ter feito.

b) A recorrente procedeu em conformidade com o estipulado no disposto no artº 34º do CIRC ao efectuar provisões para créditos de cobrança duvidosa aplicando as percentagens estipuladas para os períodos de tempo em que os créditos se encontravam em mora, na data e no exercício em que considerou a existência do risco de incobrabilidade.

c) Deve revogar-se e sentença ora recorrida, substituindo-se por outra que decrete a anulação da liquidação impugnada, devendo a recorrente ser reembolsada do pagamento do IRC pago em adicional e juros compensatórios, com juros a seu favor.

A EMMP entende que o recurso questiona na conclusão b) matéria de facto pelo que será este STA incompetente, em razão da hierarquia, para o apreciar.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a questão prévia suscitada pela EMMP refere que a sentença não se pronuncia sobre a questão em referência e que entendeu que se tratava de matéria de direito por ter sido constatada pela fiscalização tributária pelo que nada tem a opor a que os autos baixem ao TCA.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. A Ite encontrava-se, em 1995, colectada em IRC (regime normal de tributação), área da 1ª RF de Sintra, tendo, com referência ao exercício de 1995, apresentado a declaração mod. 22 de IRC, na qual, além do mais, indicou provisões para créditos de cobrança duvidosa no montante total de 88.355.082$00.

2. Na sequência de análise interna a tal declaração mod. 22, anexos e restantes documentos que a integravam, os serviços de Fiscalização Tributária do Distrito de Lisboa, visando o exercício supra-referenciado, concluíram que, de acordo com as datas dos créditos que serviram de base à constituição da provisão indicada em 1. e com o princípio da especialização do exercício, a mesma ultrapassava as percentagens previstas nas als. a) a d) do nº 2 do art. 34º do CIRC, na sequência do que somente consideraram como custo fiscal do exercício de 95 o montante de 51.765.345$00, fazendo acrescer o restante valor de 36.589.737$00 ao lucro tributável.

3. A correcção indicada em 2. teve por base os elementos, valores e operações discriminadas no documento, reproduzido a fls. 54/57,

integrante do respectivo mapa de apuramento mod. DC-22 e que aqui se dá, por integralmente reproduzido para todos os efeitos.

4. Em decorrência da mesma análise interna, os serviços de fiscalização não aceitaram como custo fiscal o montante de 1.800.292$00, declarado pela Ite com respeitante ao pagamento de deslocações em viatura própria efectuadas por um seu funcionário, pelo que tal valor foi feito acrescer ao lucro tributável do versado exercício.

5. Em resultado das correcções aludidas nos itens 2. a 4., o lucro tributável do exercício de 95 foi alterado para 75.536.401$00, em vez do declarado de 37.146.372$00, tendo, no seguimento e em 26.11.98, sido efectuada liquidação adicional de IRC no montante de 20.213.428$00.

6. O termo do prazo de cobrança voluntária da liquidação em apreço fixou-se em 20.1.99, tendo a Ite pago a quantia apurada no dia 29.3.99.

7. A Ite requereu a passagem de certidão contendo a fundamentação total e a indicação de todos os elementos que conduziram à liquidação impugnada, o que lhe foi satisfeito em 18.2.1999.

3. A EMMP entende que o recurso questiona, na transcrita conclusão b), matéria de facto pelo que é este tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo EMMP disse o que anteriormente se referiu acrescentando que nada tem a opor a que os autos baixem ao TCA.

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

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

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

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

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

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

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

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do

recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (artº 690º do 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 na dita conclusão b) que efectuou provisões para créditos de cobrança duvidosa aplicando as percentagens estipuladas para os períodos de tempo em que os créditos se encontravam em mora, na data e no exercício em que considerou a existência do risco de incobrabilidade.

Saber se efectuou provisões para créditos de cobrança duvidosa aplicando as percentagens estipuladas para os períodos de tempo em que os créditos se encontravam em mora, na data e no exercício em que considerou a existência do risco de incobrabilidade é questão de facto que a sentença em apreciação não fixou.

A apreciação de tal questão implica julgamento de matéria de facto de onde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

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

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

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

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo Almeida Lopes* (vencido pois entendo que este STA é competente). — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

IRS. Deficiência por incapacidade. Benefício fiscal.

Doutrina que dimana da decisão:

O Dec-Lei 202/96, de 23-10, que adaptou a anterior TNI e estabeleceu, em anexo, as Instruções Gerais, constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passou a dar relevância à disfunção residual, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual, após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - nº 5 al. e) das ditas Instruções, não é aplicável à liquidação de IRS, referente ao ano de 1995.

Recurso n.º 25.586, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido António Manuel Eiras Gomes. Relator, o Exmº Juiz Consº António Pimpão.

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

1.O ERFP recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso confirmou a sentença recorrida que anulou a liquidação de IRS referente ao ano de 1955.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. A comprovação da invalidez e seu grau não constitui caso decidido.

2. A liquidação do imposto constitui um acto complexo que tem em vista a Fixação exacta da prestação devida e é da exclusiva competência da AF.

3. Nela se integra a verificação dos pressupostos que garantem o acesso a benefícios fiscais.

4. O atestado médico é o comprovante de uma situação particular com reflexos nesta área.

5. A exigência de novo atestado em nada ofende o valor probatório do atestado anterior.

6. O atestado não tem força probatória plena quanto à fixação do grau de invalidez, reflecte apenas um juízo pessoal.

7. O 1 º. atestado não teve em conta o critério residual, de saber se a incapacidade era ou não passível de correcção, se o foi e qual o resultado de tal correcção.

8. Os atestados (o apresentado e o exigido pela AF) situam-se em patamares diferentes de observação e pronúncia. E não podem confundir-se.

9. Com a exigência de novo atestado a AF não violou quaisquer normas que impõem o valor probatório dos documentos autênticos.

10. Esta exigência cabe dentro dos poderes da AF, sendo mesmo um dever seu.

11. AF é a única entidade com competência para a liquidação do IRS, competindo-lhe, igualmente o dever de verificar a ocorrência dos pressupostos, nomeadamente no que diz respeito aos benefícios fiscais.

12. A alteração de critério da AF decorreu da alteração de critérios efectuada pela DGS à qual a AF cometia a comprovação da invalidez, sem que isso decorresse sequer da lei, havendo mesmo um vazio legislativo antes da entrada em vigor do DL 202/96, de 23.10.

13. No exercício deste seu direito/dever a AF não violou quaisquer preceitos constitucionais referentes à igualdade e legalidade, pois com a sua conduta a ninguém discriminou nem ofendeu qualquer direito.

14. Não decidindo deste modo o acórdão recorrido fez errada interpretação dos factos e aplicação da lei, nomeadamente do disposto nos arts. 25º nº 3 e 80º nº 6 do CIRS e 44º nº 5 do EBF, devendo ser revogado e substituído por outro que mantenha a liquidação efectuada.

O EMMP entende que deve negar-se provimento ao recurso pois que não podia a AF proceder à revisão a seu favor da liquidação já efectuada ao que acresce que a decisão recorrida segue jurisprudência maioritária da Secção.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

1 - O impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1995, dizendo-se nela portador de invalidez permanente superior a 60 %, conforme atestado médico que juntou, do teor do de fl. 13, de onde se vê que aquela invalidez resulta de hipovisão;

2 - Na sequência disto, a AF notificou o impugnante nos termos do ofício de fl. 15, dizendo-lhe ter sido incorrectamente avaliada a invalidez por ele declarada, e fixando-lhe o prazo de 30 dias para apresentar documento de avaliação emitido posteriormente à publicação da circular 22/DSO, de 15.12.95;

3 - O impugnante não apresentou esse documento naquele prazo, tendo então a AF alterado os elementos por ele declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa.

4 - O atestado referido em 1 foi emitido em 11.12.95.

5 - Em 31.1.96, foi emitida pela DGCI a Circular n.º 1/96 do seguinte teor:

"Através da Circular Normativa n.º 22/DSO, de 15 de Dezembro de 1995, a Direcção-Geral de Saúde corrigiu e clarificou o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente de deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente uma interpretação dos respectivos serviços, veiculada pela informação n.º 63/DSO, de 94.08.26, anexa ao Ofício-Circular n. º15.599, de 94.09.06.

Por via do novo entendimento, a avaliação da referida lesão oftalmológica, nomeadamente, para efeitos de atribuição de incapacidade fiscalmente relevante, passou a recair sobre as suas consequências funcionais que persistirem mesmo após a melhor correcção óptica conseguida, designadamente com recurso a óculos de correcção ou lentes de contacto, não sendo consequentemente de aplicar a al. c) do n.º 5 das Instruções Gerais da actual Tabela de Incapacidades, em vigor desde 1 de Janeiro de 1994.

Neste contexto, impõe-se a divulgação pelos serviços, do novo critério, e o estabelecimento dos procedimentos a adoptar pelos interessados, tendo em vista a invocação da deficiência fiscalmente relevante, para efeitos da tributação em IR.

1. Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica de hipovisão, susceptível de determinar um grau de invalidez

permanente igual ou superior a 60 %, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção defeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa nos termos do ponto 3 da circular 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das Autoridades de Saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.

2. O procedimento descrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 1 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995."

6 - O critério de avaliação de deficiência oftalmológica de hipovisão, transmitido pela informação n.º 63/DSO e referenciado na alínea antecedente, era do seguinte teor:

"I º. Avaliação da incapacidade sem prótese.

2º. Avaliação após correcção com prótese.

3º. Correcção da incapacidade medida sem prótese em função da percentagem de diminuição da incapacidade após correcção óptica, num máximo de 15 %, de acordo com a al. c) do ponto 5 das instruções da TNI, aprovada pelo DL n. º 341/93."

7 - Sobre a prova de deficiência a apresentar para efeitos de fruição de benefícios fiscais, quer do IRS, quer dos previstos no EBF, dispunha-se na Circular n.º 28/90, de 6.5, da DGCI, o seguinte:

"1.1 A prova de deficiência poderá ser feita por declaração passada pelas Administrações Regionais de Saúde ou Centro de Saúde; declaração da Associação de Deficientes das Forças Armadas ou certidão de sentença judicial, cujo documento deve referir de modo inequívoco se a deficiência é permanente e qual o grau de invalidez.

1.2 A prova de deficiência só tem que ser feita quando os serviços desta Direcção Geral o solicitarem, conforme dispõe o art. 119º do CIRS."

3. O acórdão recorrido, apreciando a actuação da AF, ao não considerar, para efeitos de benefício fiscal, em sede de IRS, o atestado médico apresentado pelo impugnante e ao exigir que este apresentasse novo atestado médico, emitido em data posterior a 15-12-1995, isto é a partir da circular normativa nº 22/DSO, que alterou o critério de avaliação das incapacidades e antes da publicação do DL 202/96, de 23-10 e que o mesmo impugnante não apresentou o atestado exigido, pronunciou-se pela ilegalidade do acto tributário da liquidação impugnado.

Sobre a questão em apreciação nos presentes autos pronunciou-se já esta Secção, com intervenção de todos os juízes que a constituem, no Ac. de 15-12-99, Rec. 24.305.

Apesar de o relator do presente acórdão ter votado vencido naquele entende, agora, acompanhar a tese vencedora.

Passaremos, por isso, a sintetizar a argumentação que nos parece mais relevante e nomeadamente a constante do recente Ac. desta mesma secção de 12-01-2000, Rec. 24.439, que, de perto, passaremos a acompanhar.

A questão em apreciação no presente recurso prende-se com a determinação do regime legal aplicável, em sede de IRS, aos sujeitos passivos portadores de deficiência permanente que implique uma incapacidade igual ou superior 60 % e que seja devidamente comprovada pela entidade competente, referentemente ao imposto de 1995.

A Lei 9/89, de 2-05, que fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definiu os seus

objectivos e estabeleceu os conceitos de "pessoa com deficiência" e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, ainda, dever o sistema fiscal "consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade" conforme resulta do seu artº 25º.

O Dec-Lei 341/93, de 30-09, que aprovou a TNI, reportando-se à avaliação dos danos em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais passou a ser utilizada para outros fins e nomeadamente para a determinação de certos benefícios fiscais.

O Dec-Lei 202/96, de 23-10, que estabeleceu o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio criar normas específicas para tal avaliação. O seu preâmbulo dá conta da necessidade de explicitar a competência para avaliação daquelas incapacidades, bem como de criar normas de adaptação da anterior TNI, enquanto não fosse criada uma nova e específica. Acrescentava, ainda, que se tornava necessário proceder a actualização dos procedimentos adoptados no âmbito da avaliação das indicadas incapacidades.

Nas "Instruções Gerais", publicadas em anexo a este diploma legal, consagram-se os princípios que devem ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis. Por força destas só releva, agora, a "disfunção residual", devendo, na determinação final da incapacidade, sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder à disfunção residual, após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela [cfr. nº 5, al. e)].

Esta exigência não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo Dec-Lei 341/93.

Com efeito as suas Instruções Gerais dispunham [cfr. nº 5, al. c)] que, quando a respectiva função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15 %.

Foi no âmbito destas disposições normativas que foi emitido o atestado a que se referem os presentes autos e daí que a exigência feita pela Administração Fiscal de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, não tenha cobertura legal já que estamos perante o IRS referente ao ano de 1995.

Este diploma legal, que entrou em vigor em 30-11-1996, estabelece, no art.º 7º nºs 1 e 2, que se aplica "com as devidas adaptações, aos processos em curso".

Como o mesmo diploma estabeleceu o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência apenas se tornou aplicável aos processos de avaliação da incapacidade, cujo acto conclusivo era a emissão do atestado, ou o reconhecimento da incapacidade ou deficiência.

Não era, por isso, aplicável aos demais processos consequentes àquele processo de avaliação de incapacidade.

A avaliação das ditas incapacidades sendo da competência da ARS não pode a Administração Fiscal questioná-las dado o princípio da unicidade da Administração Pública.

Do exposto resulta que improcedem as conclusões do presente recurso.

Como no acórdão citado se referiu a decretada anulação terá por medida a consideração da apontada deficiência ou incapacidade.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso e, em consequência, em manter o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Almeida Lopes — Ernâni Figueiredo* (vencido, segundo declaração que junta). — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Declaração de voto

Vencido, porque o acto de exame ou avaliação médica é um acto instrumental, acto de **prova,** onde não está presente a operância funcional que caracteriza o acto administrativo autónomo, prejudicial em relação ao reconhecimento do benefício.

É assim que a lei o qualifica na expressão dos arts. 25º/3 do CIRS e 44º/5 do EBF quando se lhe refere -" *devidamente* **comprovada** *pela entidade competente",* o que significa que a entidade médica habilitada tecnicamente opera no acto comprobatório no domínio da instrução, com efeitos meramente procedimentais e não na produção de actos principais de um procedimento decisório ([1]).

Actos bem diferentes deste serão os qualificativos de direito, como, por exemplo, os que assimilam certos agentes administrativos a agentes do pessoal diplomático ou os que se compreenderem no âmbito da disciplina imposta por certas entidades, caso da Inspecção de Seguros e Banco de Portugal, cuja determinação basta para dar por constituídas provisões para efeitos de dedução tributária.

E, em geral, os actos da competência própria de certos órgãos, ora integrados na ordem hierárquica da AF, ora de serviços diferentes, ora ainda de serviços auxiliares da AF, no campo dos chamados actos prejudiciais, onde é possível descortinar autonomia processual relativamente ao acto prejudicado, bem patente na impugnabilidade directa daqueles e independente da deste.

Havendo, então, dever de conformação pela Administração Fiscal ([2]) pelo conteúdo dos actos prejudiciais, fundado na preclusão processual das questões neles versadas, o que não ocorre *in casu,* onde a lei não conferiu competência própria a órgão técnico da especialidade médica para qualificar a realidade da deficiência de forma definitiva e indiscutível ([3]), limitando-se a exigir a comprovação desta para sujeitar o seu resultado a simples operação lógica a ser feita pela Administração.

E, outrosim, não criou *in casu,* o mínimo procedimento, mesmo que rudimentar, nem meios de impugnação acessíveis não só aos particulares, mas também aos órgãos da AF, que conferissem ao acto outra força vinculante que se impusesse à AF.

O campo aqui é o aliás genérico das *situações jurídicas instrumentais* ([4]), inseridas num "*procedimento administrativo, onde tem apenas uma função instrumental e pré ordenada à produção do acto final"* ([5]), as que têm por finalidade habilitar a AF a decidir sobre a constituição da obrigação tributária, a qual está limitada ao resultado da *prova necessária* ([6]) fornecida pelo atestado médico, a apresentar pelo particular de acordo com o *dever de colaboração* que impende sobre ele ([7]).

Convirá, ainda, frisar, que se fosse outro o enquadramento legal deste acto, que não o considerado de meramente preparatório, na modalidade de acto instrutório ou de aquisição, isto é, se fosse de entendê-lo como acto autónomo e prejudicial que qualificasse a deficiência de uma forma definitiva e indiscutível, mesmo assim, porque o conteúdo da decisão não contende com a aplicação (ou não) de instrumentos correctivos da deficiência, limitando-se a declará-la e ao seu grau, sempre aquela determinação (da disfunção residual) seria alheia ao objecto do dever de conformação que à Administração Fiscal assiste.

Como tal, sempre à Administração Fiscal era lícito exigir novo atestado certificativo de outra avaliação médica, de acordo com os critérios que aquela entretanto fixasse, pois é ela que compete o preenchimento do conceito indeterminado de invalidez permanente, relevante para efeitos de dedução no IRS aos rendimentos de trabalho e outros efeitos ligados a este imposto.

Assim concederia provimento ao recurso.

Ernâni Figueiredo.

([1]) Cf. *Código do Procedimento Administrativo,* 2ª ed., de Esteves de Oliveira, Costa Gonçalves e Pacheco de Amorim, p. 556, onde os AA sublinham que exames médicos para efeitos similares (reforma, aposentação) não podem, em princípio, ser considerados actos administrativos.
([2]) Cf., de Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário,* p. 253.
([3]) Cf., aut. e ob. citados, a p. 254.
([4]) Cf. aut. e ob. citados, a p. 145.

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

RECURSO. ACÓRDÃO PROFERIDO PELO TCA. IMPUGNAÇÃO APRESENTADA EM NOVEMBRO DE 1997. NÃO CONHECIMENTO DO OBJECTO DO RECURSO.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos termos do art. 32º, n. 1, al. a), do ETAF, na redacção do DL n.º 229/96, de 29/11, só é possível recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, proferidos em 1º grau de jurisdição.

II — Tal disposição legal entrou em vigor com a instalação do Tribunal Central Administrativo.

III — Essa instalação ocorreu em 15 de Setembro de 1997.

IV — Instaurado processo de impugnação em Novembro de 1997, não é pois possível interpor recurso para a Secção de Contencioso Tributário do STA de acórdão proferido

([5]) Cf. Gomes Canotilho, em anot. na *RLJ* 123º/117.
([6]) Cf. aut. e ob. citados, p. 150.
([7]) Cf. aut. e ob. citados, a p. 162.

pelo TCA, em recurso vindo do Tribunal Tributário de 1ª Instância.

Recurso n.º 25 642, em que são recorrentes Luís Filipe Barata Rosa e outra e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. LUÍS FILIPE BARATA ROSA, identificado nos autos, impugnou judicialmente a liquidação adicional de IRS do ano de 1992.

O Mm.º Juiz do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, o qual, porém, negou provimento ao recurso.

De novo inconformado, o impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal, apresentando as pertinentes alegações.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA defende que não se deve tomar conhecimento do recurso, por isso que, no caso, não é admissível terceiro grau de jurisdição.

O recorrente discorda.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa apreciar desde já a questão prévia suscitada pelo Exmº. Magistrado do Ministério Público (e que, aliás, é de conhecimento oficioso).

Na verdade, a sua eventual procedência implicará o não conhecimento do objecto do recurso.

Para tanto, impõe-se fixar previamente a data da instauração da presente impugnação.

Pois bem.

Como resulta do carimbo aposto na petição inicial de fl. 3, a presente impugnação deu entrada, na competente repartição de finanças de Viana do Castelo, em *3 de Novembro de 1997.*

Vejamos então.

Dispõe o art. 32º, n. 1, al. a), do ETAF, na redacção do DL n. 229/96, de 29/11:

"Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

a)Dos recursos de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, proferidos em 1º grau de jurisdição, ao abrigo da competência estabelecida no artigo 41º".

Dispõe igualmente o art. 5º, n.º 1, do citado DL n. 229/96:

"Sem prejuízo do disposto no número seguinte, o presente diploma entra em vigor na data do início de funcionamento do Tribunal Central Administrativo".

Nos termos da Portaria n.º 398/97, de 18/6, o Tribunal Central Administrativo entrou em funções no dia 15 de Setembro de 1997.

Daqui decorre que não é, na hipótese dos autos, admissível o recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

É certo que o recorrente refere que tal acórdão está em oposição com outros acórdãos proferidos sobre esta matéria (aliás não explicitados). Mas tal argumento não colhe, por isso que não estamos perante um recurso dirigido ao Pleno da Secção (competente para conhecer da oposição de acórdãos), sendo que também não foi seguido o formalismo atinente.

E o facto do Mm.º Juiz relator do TCA ter admitido o recurso para este STA não vincula este Supremo Tribunal, face ao disposto no art. 687º, n.º 4, do CPC.

Não é pois possível apreciar o recurso interposto pelos recorrentes.

3. Face ao exposto, acorda-se em não tomar conhecimento do recurso.

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

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Conhecimento do mérito, pelo TCA, em substituição. Omissão do convite às partes para produzirem alegações sobre a questão de mérito. Nulidade insanável.

Doutrina que dimana da decisão:

Havendo a 2ª instância revogado sentença da 1ª em que não se conheceu do mérito da causa por se ter considerado a impugnação intempestiva e tendo conhecido em substituição, sendo que o relator não convidou as partes a produzir alegações sobre a questão de mérito (cfr. artigo 753º do CPC), perfila-se nulidade insanável contemplada na alínea c) do n.º 1 do artigo 119º do CPT, interpretado extensivamente, com o sentido de qualificar como insanável a falta de notificação aos interessados e ao Ministério Público de qualquer acto que determine os termos iniciais das alegações, qualquer que ele seja, desde que eles não venham a alegar.

Recurso n.º 25 680, em que são recorrente António Fernandes da Silva Taborda e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

António Fernandes da Silva Taborda, inconformado com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do TCA de fls. 125-133, vem até nós, rematado a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A) Verifica-se ter existido a nulidade processual de falta de notificação do recorrente para se pronunciar nos termos do disposto no n.º 3 do art.º 715º do CPC, o que determina a anulação de todo o processado subsequente.

B) O acórdão recorrido enferma do vício de contradição entre a matéria dada como assente no TT de 1ª Instância e (na) 2ª Instância e a decisão proferida pelo tribunal de recurso (TCA), nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 668º do CPC.

Não houve contra-alegação.

A distinta PGA entende que ocorre a sobredita nulidade, "devendo ser, revogado o acórdão recorrido".

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E, prioritariamente, importa apreciar a questão da nulidade, posto que se, efectivamente, tiver ocorrido, mostra-se inexoravelmente afectada a vaidade do acórdão recorrido.

Como se vê de fls. 77-80 v.º, o Tribunal Tributário de 1ª Instância não conheceu do mérito da causa, dado haver concluído pela intempestividade da impugnação.

Inconformado, recorreu o impugnante António Taborda para o TCA, circunscrevendo a atinente alegação à demonstração da tempestividade dá presente impugnação judicial (cfr. fls. 84-86).

A 2ª Instância revogou, no ponto, a sentença da 1ª passando, **logo,** aí, conhecer do mérito da impugnação, sob a invocação do n.º 2 do artigo 715º do CPT (cfr. fls. 131).

Importa, porém, referir que não se lhe perfilava situação enquadrável em tal normativo, que assim dispõe:

Se o tribunal recorrido tiver deixado de conhecer certas questões, designadamente por as considerar prejudicadas pela solução.,´ dada ao litígio, a Relação, se entender que a apelação procede e nada obsta à apreciação daquelas, delas conhecerá no mesmo acórdão em que revogar a decisão recorrida, sempre que disponha dos elementos necessários.

Este preceito está inserido na Secção II do Capítulo VI do Título II do CPC, respeitante ao recurso de apelação, que, como bem se sabe, *compete do sentença final e do despacho saneador que decidam do mérito da causa* - artigo 691º, 1.

Segue-se que no âmbito daquele n.º 2 apenas cabem situações em que a 1ª instância conheceu do mérito da causa, abstendo-se, todavia, de conhecer de outras questões suscitadas em virtude de as reputar prejudicadas pela solução dada, o litígio.

Ora, no caso dos autos, o TT de 1ª Instância de Coimbra não entrou no conhecimento do mérito da causa, por isso que considerou extemporânea a petição inicial.

Claramente, não se configura, pois, situação contemplada no n.º 2 do artigo 715º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável.

Antes, é ela enquadrável no n.º 1 do artigo 753º do mesmo compêndio adjectivo capital, que assim reza:

Sendo o agravo interposto de decisão final e tendo o juiz de 1ª instância deixado, por qualquer motivo, de conhecer do pedido, o tribunal, se julgar que o motivo não procede e que nenhum outro obsta a que se conheça do mérito da causa, conhecerá deste no mesmo acórdão em que revogar a decisão da 1.ª instância.

Há-de ser, pois, à luz deste artigo 753º que importa conhecer da questão da nulidade do acórdão suscitada pela recorrente ante nós, sendo que *o juiz não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito* artigo 664º do CPC.

Pois bem, o n.º 2 de tal artigo 753º prescreve que, *no caso previsto no n.º 1,* **o relator, antes de ser proferida decisão, convida as partes a produzir alegações sobre a questão de mérito.**

Como bem se nota no acórdão desta Secção de 5 de Julho último - rec. 24 803, "tem de aplicar-se-lhe (às ditas *alegações*) a globalidade do regime relativo a peças processuais deste tipo.

Por isso, proferindo o tribunal de recurso acórdão conhecendo do mérito da causa sem previamente formular convite para a produção de alegações, estar-se-á perante uma nulidade processual, pois trata-se da omissão de um acto que a lei prescreve (art. 201º, nº 1, do CPC)".

Nulidade insanável, pois, conforme entendido em tal aresto, "deve interpretar-se extensivamente a alínea c) do n.º 1 do artigo 119º do CPT, com o sentido de qualificar como nulidade insanável a falta de notificação aos interessados e ao Ministério Público de qualquer acto que determina os termos iniciais das alegações, qualquer que ele seja, desde que eles não venham a alegar " (no que tange à pertinente fundamentação, remetemos, *brevitatis causa,* para a aí expendida).

Temos, portanto, na situação vertente, - em que, lembramos, na 2ª instância se omitiu o convite ao recorrente para produção de alegações, como estatuído rio predito artigo 753º, 2 - se perfila nulidade insanável, de conhecimento oficioso, que pode ser conhecida (ou deduzida) a todo o tempo, até ao trânsito em julgado da decisão final convocado artigo 119º, n.º 2.

Como assim e sendo inaplicável a este Supremo, intervindo em 3º grau de jurisdição, a regra que prevê o conhecimento em substituição, nos casos em que é anulada a decisão recorrida (cfr. artigo 726º do CPC), importa anular o acórdão recorrido, ficando, naturalmente, prejudicado o conhecimento da segunda questão colocada pelo recorrente.

Por todo o exposto, se acorda conceder, com a explanada fundamentação, provimento ao recurso, por isso que se anula o aresto recorrido, determinando-se a remessa do processo à Secção de Contencioso Tributário do TCA, a fim de ser feito o convite previsto no n.º 2 do artigo 753º do CPC e se seguirem os ulteriores, termos do recurso interposto a fls. 84-86.

Não é devida tributação.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes — Jorge de Sousa.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inserido nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª Instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, *o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, por isso que falece à Secção de Contencioso Tributário daquele Tribunal*

competência hierárquica para o conhecimento do mesmo recurso, radicando-se ela na Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 25 703, em que são recorrente a L.Q.I. - Limpezas Químicas Industriais, Lda, e recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

LQI - Limpezas Químicas Industriais, Lda., com sede na Rua Rodrigues Sampaio, 15, 3º-F, em Lisboa, inconformada com a sentença do 2º Juízo - 2ª Secção do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente o recurso judicial por si interposto da aplicação, pela DDF de Lisboa, da coima de 300 000$00 por infracção ao CIVA, vem até nós, culminando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1.ª No dia 19.10.96 na Direcção de Serviços de Cobrança do I.V.A verificou-se que "*. . . a firma LQI-Limpezas Químicas Industriais, Lda. (. . .) não efectuou o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado, previamente liquidado nos termos da lei, relativamente ao mês de Março de 1996, no montante global de Esc. 1.114.306$00. . .",* o que deu origem ao processo de contra-ordenação fiscal;

2.ª No âmbito daquele processo de contra-ordenação o arguido "*. . . foi notificado nos termos e para os efeitos do art. 199.º do C. P. Tributário, no pretérito dia 7/10/97;*

3.ª Em 3/11/97, por despacho do Director Distrital de Finanças de Lisboa, a arguida foi condenada pela prática de contra-ordenação negligente pp. no art. 29.º, n.os 2 e 9 do RJIFNA, tendo sido aplicada a coima no montante de Esc. 300.000$00;

4.ª Em 01.02.99, o arguido efectuou o pagamento do montante de I.V.A. em dívida relativo ao mês de Março de 1996, ao abrigo do regime previsto no Decreto-Lei n.º 124/96;

5.ª A ora Recorrente interpôs recurso da decisão de aplicação da coima;

7.ª "*No despacho administrativo recorrido faz-se referência à prática de contra-ordenação negligente. . .*" *contudo, a ". . . factualidade supra-referida reveste, sem dúvida, características dolosas. . .*";

8.ª "*Para essa conclusão corrobora. . .*", não só "*. . .o facto do arguido ter perfeito conhecimento da obrigação de entrega nos cofres do Estado dos montantes de imposto sobre o valor acrescentado simultaneamente com as respectivas declarações de liquidação. . .*", mas também "*. . .o recurso apresentado pelo arguido ao não negar o cometimento da infracção, antes referindo que a não entrega do montante de imposto previamente liquidado se deveu a mero lapso dos seus serviços administrativos. . .*";

9.ª O lapso não tem como consequência tomar negligente a conduta do arguido, quando este revela perfeito conhecimento da infracção, tributária cometida;

10.ª Por outro lado, o arguido efectuou o pagamento da prestação tributária em falta ao abrigo do Decreto-Lei n.º 124/96, não tendo, no entanto, a adesão àquele regime "*. . .quaisquer consequências em sede de responsabilidade contra-ordenacional . . .*";

11.ª A ora Recorrente entende, com o devido respeito, que o Tribunal *a quo* não tem razão!

12.ª A ora Recorrente efectuou o pagamento do imposto em dívida ao abrigo do Decreto-Lei n.º 124/96 de 10.08;

13.ª No caso *sub judice* a questão em apreço reporta-se à aplicabilidade da Lei n.º 51-A/96, de 9.12, à responsabilidade contra-ordenacional da Recorrente;

14.ª Nos termos do art. 3.º da Lei n.º 51-A/96 "*O pagamento integral dos impostos e acréscimos legais extingue a responsabilidade criminal";*

15.ª No entendimento da Recorrente, o pagamento dos impostos em dívida ao abrigo de qualquer um dos mencionados diplomas legais, extingue, igualmente, a responsabilidade contra-ordenacional;

16.ª Com efeito, e desde logo, o facto do legislador ter tido a necessidade de criar um regime específico para o ilícito de mera ordenação social, nos termos do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27.10, que constitui um regime sancionatório específico para determinadas condutas que, embora ilícitas, não têm a dignidade penal na medida em que o que a sua prática lesa são interesses de cariz administrativo e não interesses fundamentais da sociedade (*máxime* o bem vida);

17.ª Efectivamente, a propósito da distinção entre ilícito penal e ilícito contra-ordenacional, refere CAVALEIRO FERREIRA que para tal é necessário "*. . .atentar na diferente natureza dos bens jurídicos. . .*" - mais importante nos crimes e de menor importância nas contra-ordenações - "*. . .e na inferior ressonância ética das mesmas contra-ordenações em relação aos crimes."* (in Lições de Direito Penal, Parte Geral, 4.ª ed., Editorial Verbo, p. 108);

18.ª Em face do exposto é inaceitável, porque contraditório e incoerente, que o regime previsto na Lei n.º 51-A/96 de 9.12 permita, por um lado, verificados determinados pressupostos, a extinção da responsabilidade pela prática de ilícitos penais - atentatórios dos valores sociais mais importantes - com a consequente não punição do seu agente e, por outro lado, verificados os mesmos requisitos, em ilícitos que gerem simplesmente a responsabilidade contra-ordenacional - aquela que se entende e não ter dignidade penal - ela se mantenha, com a consequente punição do seu agente. Se assim fosse, estaria em causa o próprio sistema penal uma vez que se verificava uma total inversão qualitativa da "dignidade" do ilícito penal e do ilícito de mera ordenação social;

19.ª Na verdade, como é que se explica que se extinga a responsabilidade criminal por um crime fiscal cuja sanção seja uma pena de multa de montante igual à coima de uma contra-ordenação, e não se extinga quanto a esta, a responsabilidade contra-ordenacional;

20.ª Ora, ao admitir-se este entendimento viola-se claramente o princípio da igualdade consagrado no art. 13.º da Constituição da República Portuguesa;

21.ª Seria, portanto, manifestamente injusto, imoral, ilegal e inconstitucional a não aplicação da Lei n.º 51-A/96 aos ilícitos geradores de responsabilidade contra-ordenacional;

22.ª Até do ponto de vista interpretativo se admite a aplicabilidade daquela mencionada lei, quer por força do disposto no art. 9.º, n.º 1 do CC, quer porque podendo o legislador extinguir a responsabilidade criminal pode também, seguramente, extinguir a responsabilidade contra-ordenacional;

23.ª O Tribunal *a quo* também não tem razão quando procede a uma diferente qualificação jurídica da contra-ordenação e ao agravamento da coima;

24.ª A decisão administrativa da qual a ora recorrente recorreu condenava-a pela prática de contra-ordenação negligente p. p. nos

arts. 26.º, n.º 1 e 40.º, n.º 1, a), CIVA e art. 29.º, n.ºs 2 e 9 do RJIFNA, no pagamento de coima no montante de Esc. 300.000$00;

25.ª O Tribunal *a quo* condenou a ora recorrente, ao abrigo do art. 212.º, n.º 1, d). do CPT, por considerar que a infracção não havia sido praticado negligentemente, mas sim, dolosamente e, logo, aplicável o n.º 1 do art. 29.º do RJIFNA e não o n.º 2 do citado preceito, condenou a recorrente pela prática de contra-ordenação dolosa em coima de Esc. 2.500.000$00;

26.ª A condenação da ora recorrente pela prática de contra-ordenação diversa daquela de que vinha acusada representa a utilização de um poder de que Tribunal *a quo* legalmente não dispõe;

27.ª Tal decorre, por um lado, da natureza do recurso judicial da decisão da aplicação da coima proferida pela AF e, por outro lado, do próprio limite inerentes ao levantamento da proibição da *Reformatio in Pejus;*

28.ª No que respeita à natureza do recurso judicial da decisão que aplica coima refere, as várias normas aplicáveis (art. 214.º, n.º 2, art. 215.º, n.ºs 1 e 2 e art. 219.º, n .º 1, todas do CPT) demonstram que a natureza deste recurso é a de uma contestação de uma acusação, ambas serem objecto de julgamento em 1.ª Instância pelo Tribunal Tributário, não de um verdadeiro recurso;

29.ª Em face da natureza do recurso judicial da decisão de aplicação da coima proferida pela AF, tem plena aplicabilidade em matéria de qualificação jurídico-contraordenacional o disposto no n.º 1 do art. 359.º do Código de Processo Penal (CPP), o qual refere que "*Uma alteração substancial dos factos descritos na acusação (. . .), não pode ser tomada em conta para o efeito de condenação no processo em curso. . .*";

30.ª No caso vertente que é permitido ao Tribunal modificar, na sua espécie ou medida, a sanção constante da decisão recorrida, mas já não é admissível que o Tribunal *a quo* condene em contra-ordenação mais grave do que a constante da acusação, daí resultando uma medida da pena superior;

31.ª A, aliás, douta decisão recorrida ultrapassa este limite ao condenar a Recorrente pela prática de contra-ordenação dolosa quando a mesma vinha acusada de contra-ordenação negligente, violando ostensivamente as garantias de defesa do arguido que o art. 359.º, n.º 1 do CPP quis salvaguardar e que merecem consagração constitucional no art. 32.º, n.ºs 1 e 10 da Constituição da República Portuguesa (CRP);

32.ª Admitindo, o que só por mera hipótese académica se aceita, que a responsabilidade contra-ordenacional da ora Recorrente não se encontra extinta em virtude do pagamento do imposto nos termos do Decreto-Lei n.º 124/96 e que, não estava legalmente vedado ao Juiz do Tribunal *a quo* a condenação por contra-ordenação quando tal determina unha alteração substancial dos factos, ainda assim, a, aliás, douta decisão não seria totalmente procedente;

33.ª Com efeito, para o Mmo. Juiz do Tribunal *a quo* a contra-ordenação não era dolosa, mas sim negligente uma vez que o arguido tinha " . . . *perfeito conhecimento da obrigação de entrega nos cofres do Estado dos montantes de imposto. . .*", não negou ". . . *o cometimento da infracção, antes referindo que a não entrega do montante de imposto previamente liquidado se deveu a mero lapso dos seus serviços administrativos.*" e que tal lapso ". . . *não tem como consequência o tornar negligente a conduta do arguido, quando este revela perfeito conhecimento da infracção tributária cometida.";*

34.ª Nenhum deste argumentos procede;

35.ª Desde logo, porque a não realização do pagamento do imposto devido se ficou a dever ao esquecimento e não a qualquer atitude consciente de se estar a incumprir, ou poder vir a incumprir, qualquer obrigação legal;

36.ª Acresce que de nada vale argumentar que a Recorrente não negou a infracção, porquanto negar era mentir. No entanto, não se compreende como é que, no presente caso, negar a não entrega do imposto nos cofres do Estado determina que o crime não seja doloso;

37.ª As coisas são como são, e é delas que se deve partir para o seu enquadramento na realidade jurídica e não o contrário;

O EMMP entende "que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo, antes, competente o TCA pela sua 2ª Secção."

Levado este douto parecer ao conhecimento das partes, nenhuma se manifestou a respeito.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A instância julgou provados os seguintes factos:

1.ª No dia 19.X.96, na Direcção dos Serviços de Cobrança do IVA, quando se encontrava no exercício das suas funções, um funcionário da Administração Fiscal verificou, pessoal e directamente, que LQI - Limpezas Químicas Industriais, Lda, enquadrada em IVA no regime normal com periodicidade mensal, não efectuou o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado, previamente liquidado nos termos da lei, relativamente ao mês de Março de 1996, no montante global de 1 114 306$00.

2.ª O auto de notícia de fls. 2-3 deu origem ao presente processo de contra-ordenação fiscal, cuja parte administrativa correu seus termos na RF do 2º Bairro Fiscal de Lisboa;

3.ª No âmbito do qual a arguida foi notificada nos termos e para os efeitos do artigo 199º do CPT, no dia 7.X.97, tendo apresentado defesa na qual solicita o pagamento voluntário da coima que vier a ser fixada, com a redução prevista no artigo 209º do CPT.

4.ª Em 3.XI.97, por despacho do DDF de Lisboa, exarado a fl. 9 foi aplicada à arguida a coima de 300 000$00, decisão que lhe foi comunicada em 13.1.99;

5.ª Em 27.I.99, deu entrada na RF do 2º Bairro Fiscal de Lisboa o recurso da decisão de aplicação de coima interposto pela arguida.

6.ª Da conduta da arguida resultou efectivo prejuízo para a Fazenda Nacional, expresso no montante de imposto liquidado e não entregue nos cofres do Estado - Esc. 1 114 306$00.

7.ª Consta dos autos que a arguida cometeu outras infracções ao disposto no regime de pagamento do IVA.

8.ª A arguida agiu animada de vontade livre e consciente, sabendo que a sua conduta, porque ilícita e punível, lhe estava legalmente vedada.

9.ª Em 1.11.99, a arguida efectuou o pagamento do montante de IV em dívida à Fazenda Nacional e relativo ao mês de Março de 1996, ao abrigo do regime previsto no DL 124/96, de 10.VIII.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, cabe realça que o teor do seu *item* 8 é abertamente contrariado na conclusão 35.ª Isto é, enquanto para a instância a arguida agiu dolosamente, da dita conclusão surde comportamento negligente, "porque a não rea-

lização do pagamento do imposto devido se ficou a dever ao esquecimento e não a qualquer atitude consciente de se estar a incumprir, ou poder vir a incumprir, qualquer obrigação legal."

Como assim, mostra-se claramente instalada controvérsia em sede factual.

Ora, como este Supremo tem decidido, tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que se afere pelo *quid disputatum,* que não pelo *quid decisum* (acórdão de 4.V.1994 - rec. 17 463).

Na verdade, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigo 32º, 1, al. b), do ETAF e 167º do CPT, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões (onde se fixa o objecto do recurso e se delimita ó seu âmbito artigo 690º do CPC), suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21º, 4, do ETAF, "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância", estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, 1, al. b), do mesmo Estatuto, 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".

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do n.º 1 do artigo 41º de tal diploma que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do TCA) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 32º."

Articuladamente, diz-nos o artigo 167º do CPT que "das decisões dos tribunais tributários dela instância cabe recurso, . . . a interpor . . . para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso . . . para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo."

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

Termos em que se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional, para o efeito competente sendo aqueloutro Tribunal Superior.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça de 15 000$00 e procuradoria de 40%.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa Almeida Lopes* (vencido pois votaria a competência do STA). — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Encargos decorrentes de férias e subsídios de férias. Custos. Regime de transição do CCI para o CIRC.

Doutrina que dimana da decisão:

Não é aplicável o regime transitório estabelecido nos artigos 12.º e 13.º do DL n.º 442-B/88, de 30.XI, a contribuinte que, na vigência do CCI, considerava, sem reparo da AF, os encargos decorrentes de férias e subsídio de férias como custos do ano em que surgia o atinente direito.

Recurso nº 25 720. Recorrente: Electroliber, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Mendes Pimentel.

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

ELECTROLIBER, L.da, com sede na Rua Vasco da Gama, n.ºs 4 e 4-A, em Sacavém, inconformada com a sentença do 3.º Juízo, 2.ª Secção do TT de 1.ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a presente impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação adicional de IRC do ano de 1992, no montante de 5 572 045$, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

a) No exercício de 1989, a recorrente não contabilizou como custo qualquer importância relativa a encargos com férias respeitantes a

anos anteriores, mas tão somente os respeitantes ao próprio exercício e a pagar no ano seguinte.

b) Pelo que, não se verifica no caso sub judice a hipótese prevista na parte final do n.º 1 do artigo 12.º do DL n.º 442-B/88, não havendo, consequentemente, qualquer valor a transferir para resultados nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 13.º do referido diploma legal;

c) Sendo, por isso, a sentença recorrida resultante de uma errada interpretação e aplicação das normas legais à situação de facto descrita pela recorrente, e

d) Não se aplicando à situação em análise as normas invocadas na sentença recorrida, deve a liquidação adicional impugnada ser anulada, revogando-se, em consequência, tal sentença.

Não houve contra-alegação.

O EMMP entende que deve ser concedido provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

1. A Administração Fiscal procedeu a correcções à declaração de IRC apresentada pela impugnante relativa ao exercício de 1992, tendo procedido a liquidação adicional desse imposto no montante de 5 949 412$00.

2. Uma das correcções efectuadas consistiu no acréscimo à matéria colectável de 9 634 495$ como valor de reposição das provisões constituídas nos termos do CCI, na parte correspondente a 25% dos encargos com férias pagas em 1989;

3. A impugnante vinha adoptando o sistema de calcular e contabilizar como custos de cada exercício o montante dos encargos com férias a esse exercício respeitante, embora a pagar no ano seguinte, pelo que os encargos com férias pagos em 1989 foram contabilizados no exercício de 1988.

Exposta a factualidade disponível, cabe referir que o thema decidendum se prende com o regime transitório que, relativamente a encargos com férias de trabalhadores, estabeleceu o DL n.º 442-B/88, de 30-XI, para o período de transição entre a extinta contribuição industrial e o IRC.

Segundo o n.º 1 do artigo 12.º de tal diploma, *sendo, nos termos do Código do IRC, os encargos devidos por motivos de férias custos do exercício a que se reporta o direito às mesmas, os que se vençam no exercício da entrada em vigor do mesmo Código relativos a exercícios anteriores são considerados custos, para efeitos da determinação da matéria colectável do IRC, nos quatro primeiros exercícios de aplicação deste imposto numa importância igual a 25% do respectivo montante.*

E o n.º 2 do seguinte artigo estatui:

O saldo em 1 de Janeiro de 1989 das provisões a que se referem as alíneas c) e d) do artigo 33.º do Código da Contribuição Industrial, aceites para efeitos fiscais com referência a exercícios anteriores, depois de deduzido o montante que delas tiver sido utilizado no exercício de 1989, nos termos que lhe eram aplicáveis, deve ser reposto nas contas de resultados dos exercícios encerrados posteriormente àquela data, para efeitos de determinação da matéria colectável em IRC, num montante até à concorrência do somatório dos seguintes valores:

a) Importância correspondente à parte dos encargos devidos por motivos de férias considerada como custo do exercício nos termos da parte final do n.º 1 do artigo 12.º;

(. . .).

Como é sabido, antes do CIRC não havia entendimento pacífico sobre se os encargos oriundos de férias dos trabalhadores deviam considerar-se custo do exercício em que nascia tal direito, se daquele em que eram efectivamente suportados.

A Administração Fiscal (AF) adoptava estava esta última posição, sendo que o CIRC, entrado em vigor em 1.I.1989, consagrou aqueloutra.

Como assim, empresa que seguisse o critério da AF na vigência do CCI não contabilizaria como custo do exercício de 1988 os encargos relativos a férias em tal ano surgidos mas a satisfazer em 1989, o qual, portanto, só teria repercussão nos resultados do exercício de 1989.

Mas, quem não perfilhasse tal entendimento da AF teria já contabilizado esses mesmos encargos como custo do exercício de 1988, apesar, pois, de não o ter, efectivamente, suportado nesse ano. Deste modo, aquando da entrada em vigor do CIRC, o dito encargo das férias dos trabalhadores teria sido considerado fiscalmente relevante naquele exercício, conquanto não pago.

Como bem se nota no acórdão desta Secção de 8 de Novembro último - rec. 25 050, «haveria, pois, no ano de 1989, uma diminuição da matéria colectável daqueles contribuintes que, antes, contabilizassem como custo os encargos com férias que pagassem em cada ano relativos a direitos a férias nascidos em anos anteriores. Isto porque nesse exercício de 1989 se reflectiriam os encargos com férias com que nesse ano efectivamente arcassem, ainda que relativos a direitos anteriormente nascidos, ao mesmo tempo que, de acordo com o CIRC, no dito ano de 1989, deviam considerar custo, também, os encargos relativos a férias cujo direito nesse ano nascesse, ainda que nele não ocorresse, de facto, o correspondente desembolso.

Para evitar essa diminuição da matéria colectável, os transcritos artigos 12.º, n.º 1, e 13.º, n.º 2, alínea a), do decreto-lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, limitaram a consideração como custo do exercício de 1989 a 25 % dos encargos suportados nesse ano quando relativos a férias cujo direito estivesse vencido antes, impondo que fosse debitado na conta de provisões 25 % do encargo com férias processado em 1989 se relativo a direitos nascidos em anos anteriores; os 75 % sobrantes seriam considerados em três partes iguais em cada um dos exercícios de 1990 a 1992, inclusive.

Quanto aos contribuintes que, antes do IRC, contabilizassem, em cada ano, os encargos a suportar mais tarde mas relativos a direitos a férias nascidos no ano, a mudança da contribuição industrial para o IRC não implicou qualquer alteração de critérios no tocante à consideração como custos dos encargos relativos a férias, posto que o critério imposto pelo CIRC era o que já antes utilizavam. Em 1989, estes contribuintes já teriam contabilizado como custo os encargos resultantes dos direitos a férias nascidos até 1988, inclusive, e, no exercício de 1989, haviam de considerar os que neste ano de 1989 surgissem. Assim, os custos do exercício de 1989 não saíam afectados pelos encargos com férias suportados nesse ano para além do que efectivamente devia ser reflectido à luz do CIRC.»

Ora, no caso *sub judicibus,* revela-nos o probatório que ***a impugnante vinha adoptando o sistema de calcular e contabilizar como custos de cada exercício o montante dos encargos com férias a esse exercício respeitante, embora apagar no ano seguinte, pelo que os encargos com férias pagos em 1989 foram contabilizados no exercício de 1988*** (item 3).

Razão tem, pois, a Rct. quando diz que «nesta conformidade e atento todo o exposto, dúvidas não restam que, no exercício de 1992,

a Administração Tributária nada tinha para regularizar, uma vez que os encargos com férias cujo direito se venceu antes de 1989 influenciaram o resultado do respectivo exercício, mas não o de 1989, 1990, 1991 e 1992.»

Poderia a AF, no exercício de 1988, considerar tais encargos não como custo, antes como provisões. Porém, se não o fez, não corrigindo, nessa parte, os custos de tal ano, aceitando os mesmos encargos tal como a recorrente os contabilizou, não podia, no exercício seguinte, considerá-los como provisões sem ter adicionado o seu montante aos proveitos daquele exercício.

Não se tratando, pois, no exercício de 1988, de provisões, antes de custos aceites pela AF, de concluir é que a ora recorrente não estava obrigada a considerar o montante de tais encargos como provisões, donde que a situação não estava abrangida pela falada norma transitória.

Seguramente, não estava obrigada à reposição do saldo do saldo de semelhantes provisões, justamente porque inexistentes, nos termos dos transcritos preceitos do CIRC, na parte correspondente a encargos com férias referentes a 1988 e pagas em 1989.

Destarte, procede a nuclear conclusão b) da alegação da recorrente: não se verifica, no caso sub judice a hipótese prevista na parte final do n.º 1 do artigo 12.º do DL n.º 442-B/88, não havendo consequentemente qualquer valor a transferir para resultados nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 13.º do referido diploma legal.

Segue-se que o a impugnada liquidação sofre, na verdade, da ilegalidade que lhe vem assacada, ao proceder «a acréscimo à matéria colectável de esc. 9 634 495$00 como valor de reposições das provisões constituídas nos termos do CCI, na parte correspondente a 25 % dos encargos com férias pagas em 1989.»

(Neste sentido, vide, além do já aludido acórdão, os de 14 de Fevereiro último rec. 25 638; 08.X1.2000 - rec. 25 050; 05.VII.2000, rec. 24 961; 12.IV.2000, rec. 24 582; e de 29.111.2000, recs. 24 615 e 24 617.)

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e, julgando-se procedente a impugnação, se anula a liquidação adicional em referência.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Maio de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes — Jorge de Sousa.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos (diversos dos levados ao probatório) é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.

II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum *e não com o* quid decisum.

Recurso nº 25.723. Recorrente: Henriques & Silva, Lda. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 - **HENRIQUES & SILVA, L.da,** com sede na Rua dos Casimiros, 47, Viseu, impugnou, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu, a liquidação de IRC do ano de 1993.

O Mmº. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, apresentando as respectivas alegações.

Aqui o EPGA emitiu douto parecer, sustentando a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal.

A recorrente pede a remessa dos autos ao TCA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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 artigos 101.º e 102.º do C. P. Civil, 45.º do CPT, 5.º do ETAF, e 2.º e 3.º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o artigo 32.º, alínea b) do ETAF:

«Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

«. . .

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

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

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

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

Vejamos então.

Escreveu a EPGA no seu douto parecer:

«Para decidir como decidiu, o Mmº. Juiz *a quo* estabeleceu, além do mais, que a impugnante ora recorrente, não logrou provar, pelas facturas que juntou, as depreciações das existências.

Ora, essa conclusão de facto põe-na em causa o recorrente na 2.ª conclusão das suas alegações.

Significa isto que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito . . .»

Vejamos.

É do seguinte teor a conclusão 2.ª das alegações de recurso:

«Pelo que deve considerar-se a provisão para depreciação como «custo» para efeitos do artigo 23.º, 1, al. h) do CIRC, uma vez que,

ao constar da escrita comercial e fiscal e também comprovada por documentação deve ser dada como necessária ou indispensável para a realização dos proveitos ou ganhos».

Pois bem.

Esta conclusão fáctica está em oposição ao n.º 1 do probatório. E está. com certeza com a fundamentação de facto prosseguida pelo Mmº. Juiz na sua sentença, como se pode ver da seguinte passagem, que se transcreve:

«A impugnante juntou um documento no qual descreve os produtos e à frente de; cada um apôs o preço do custo anterior e ao preço de custo actual, *não tendo qualquer suporte (facturas) os montantes fixados . . .».*

Tem assim razão o Ilustre Magistrado do MP.

Na verdade, há controvérsia quanto à matéria de facto.

Do exposto, é legitimo pois concluir-se que o recurso versa também matéria de facto.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

3 - Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto pelo recorrente.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em Esc. 15.000$00 e a procuradoria em 40%.

Após trânsito em julgado da presente decisão, remetam-se os autos cio TCA, como vem requerido.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Execução fiscal. Reversão contra responsável subsidiário. Pendência de processo de falência. Conhecimento imediato do mérito da oposição. Falta de prévia excussão do património do devedor originário. Meio processual adequado. Oposição à execução fiscal. Recurso judicial.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Em sintonia com o preceituado no art. 264.º, n.º 2, do C.P.T., os processos de execução fiscal, bem como os processos de oposição respectivos, devem ser enviados ao tribunal onde pende processo de falência da empresa executada.

2 — No entanto, por força do disposto no art. 288.º, n.º 3, do C.P.C, deve conhecer-se imediatamente do mérito da oposição deduzida por responsável subsidiário, se nenhum outro motivo obstar a tal conhecimento e a decisão dever ser integralmente favorável ao oponente.

3 — A oposição à execução fiscal é o meio processual adequado para o citado para processo de execução fiscal contestar a pretensão do exequente.

4 — Nessa contestação, podem ser invocados quaisquer fundamentos enquadráveis nas alíneas do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T., incluindo fundamentos que possam conduzir à absolvição da instância.

5 — O recurso judicial previsto no art. 355.º do C.P.T. não é meio processual adequado para o responsável subsidiário impugnar o despacho que ordena a reversão da execução fiscal, designadamente com fundamento na falta de prévia excussão do património do devedor originário.

Recurso nº 25 724. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Alberto Adriano Moreira Leal. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - ALBERTO ADRIANO MOREIRA LEAL deduziu oposição à execução fiscal que contra ele reverteu na qualidade de responsável subsidiário da SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES SÁ LOURENÇO, S.A.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto julgou procedente a oposição.

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

1 - Os fundamentos elencados no art. 286.º-1 pretendem conferir ao executado neste meio processual (o processo de oposição) uma absolvição do pedido.

2 - Aquela Oposição que se fundamentar na inexistência de bens como pressuposto essencial da reversão conduzirá à mera absolvição de instância o que está em contradição com o espírito da Lei.

3 - Os pressupostos substantivos de responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores não são a insuficiência do património da devedora originária mas sim, uma vez constatada tal insuficiência a da culpa na mesma, imputável ao gerente ou administrador.

4 - A inexistência de bens não é condição de eficácia da obrigação de responsabilidade, mas sim condição de eficácia do direito adjectivo do credor demandar o responsável subsidiário. Daí a inserção do arts. 239º, 1/2 e 245 nas Secções, Capítulos e Títulos que se reportam à legitimidade adjectiva dos executados (por todos Ac. TCA in 2.401/99 de 22.02.2000).

5 - Para exercer o direito de defesa em tal matéria o revertido deverá fazê-lo através do recurso do despacho de reversão (rec. do art. 355) visando a eliminação do despacho da ordem jurídica com suporte na sua ilegitimidade passiva.

6 - Em suma a existência de bens no património da devedora originária não constitui fundamento admissível de Oposição por não ser enquadrável no art. 286º do CPT.

7 - A não se entender assim, no caso *sub judice* dão-se por verificados os pressupostos legais de que depende a reversão da execução contra os subsidiários responsáveis.

8 - A sentença violou os arts. 13º, 239º, 1/2, 245º e 286º todos do CPT.

Termina pedindo que seja dado provimento ao presente recurso e revogada a sentença recorrida.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser sustada a presente execução, por estar pendente processo de falência da executada originária, em consonância com o preceituado nos arts. 264.º, n.º 2, do C.P.T. e 154.º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 - A 1.ª Repartição de Finanças de Matosinhos instaurou a execução nº 1821-96/]00106.0 e apensos contra a "Sociedade de Construção Sá Lourenço, S.A.", por dívidas de IVA do período de 01/01/92 a 31/12/92 e de IRC do ano de 1992, no montante global de 66.638.393$00:

2 - tal execução reverteu, entre outros, contra o oponente, com fundamento na sua responsabilidade subsidiária. enquanto administrador da sociedade, e dado que "esta foi declarada falida e todos os seus bens foram apreendidos pelo tribunal judicial, no processo de falência" (fls. 45 e 46):

3 - o oponente foi designado presidente do concelho de administração da sociedade referida no ponto nº 1 em 23/04/92: a sociedade obrigava-se com a assinatura conjunta do presidente do C.A. e de outro administrador ou de um ou vários procuradores;

4 - em Assembleia Geral de 29/04/92, o oponente renunciou àquelas funções; este facto foi registado na 3ª CRC do Porto em 06/05/92:

5 - em 06/10/00 o liquidatário judicial do empresa "Sociedade de Construções Sá Lourenço, S.A." no processo nº 881/94, do 3º Juízo Cível do TJ da Comarca de Matosinhos, informou que "ainda se encontra pendente a cobrança de, alguns créditos, nomeadamente os que existem sobre algumas Câmaras Municipais, o que se antevê ainda difícil e demorado; encontra-se também pendente avenda da maior parte dos bens móveis arrolados para a massa falida . . . neste momento, e em resultado de anteriores cobranças de créditos, a conta bancária da massa falida tem disponibilidades dá ordem dos dezassete mil contos".

3 - Em primeiro lugar, tem de ser apreciada a questão da sustação do presente processo de oposição, por ter sido declarada a falência da devedora originária e estar ainda pendente o respectivo processo.

Este Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que a remessa dos processos de execução fiscal ao tribunal da falência, implica a remessa de todos os processos que dele são incidentes, mesmo

que neles tenha havido reversão da execução contra responsáveis subsidiários, incluindo os tramitados por apenso, como os de oposição à execução fiscal, deduzida pelo executado originário ou por revertidos ([1]). Este entendimento, no entanto, não é pacífico, como pode ver-se pelo voto de vencido no acórdão de 17-2-93, proferido no recurso n.º 15 215, o que aconselha que se reaprecie a questão.

4 - A sustação do próprio processo de execução fiscal, na sequência de uma declaração de falência, é imposta pelo art. 264.º, n.º 1, do C.P.T., que estabelece que "serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a instauração".

No caso dos autos, tendo a declaração de falência ocorrido após a instauração do processo de execução fiscal, ele deveria ter sido sustado a partir de 2-12-93, data em que a decisão transitou em julgado.

Porém, aquela norma no n.º 1 do art. 264.º deve ser interpretada em consonância com o n.º 3 do art. 154.º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, em que se estabelece, relativamente à proibição de instauração e prosseguimento de execuções contra o falido, que, "se houver outros executados a execução prossegue contra estes".

Na verdade, não deixa de valer em relação aos processos de execução fiscal a razão que justifica o prosseguimento da execução contra outros executados, que é a vantagem que traz para o processo de falência, destinado a assegurar, na medida do possível, a satisfação dos direitos patrimoniais dos credores, a possibilidade de o passivo a pagar ser diminuído em virtude de pagamentos obtidos nos processos de execução dirigidos contra os outros executados.

Este mesmo n.º 3 do art. 154.º poderia justificar o prosseguimento da execução contra responsáveis pelas dívidas tributárias, pois eles também serão "outros executados", relativamente ao falido.

Porém, no caso de essa responsabilidade ser subsidiária, e não solidária, haverá outra razão que obsta ao prosseguimento da execução, que é o próprio carácter subsidiário a responsabilidade.

Na verdade, a efectivação da responsabilidade subsidiária depende da prévia excussão do património do devedor originário ([2]) pelo que, estando pendente processo de falência, em que se vai determinar o activo e o passivo do falido e dar pagamento a dívidas, não se poderá efectivar aquela responsabilidade.

Assim, não valendo em relação aos responsáveis subsidiários a razão que justifica o prosseguimento da execução contra "outros executados", sem qualquer restrição, previsto no n.º 3 do art. 154.º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de

---

([1]) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:
- de 17-2-93, proferido no recurso n.º 15 215, publicado em *Apêndice ao Diário da República,* de 15-1-96, página 684;
- de 8-5-96, proferido no recurso n.º 18 671, publicado em *Apêndice ao Diário da República,* de 18-5-98, página 1473;
- de 18-3-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 15 215, e
- de 2-6-99, proferido no recurso n.º 22 527.

([2]) Como vem sendo jurisprudência maioritária deste Supremo Tribunal Administrativo, no domínio de vigência do C.P.T., como pode ver-se, entre outros, pelo acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 15-3-2000, proferido no recurso n.º 21 371.
Actualmente, após a L.G.T., apesar de a reversão da execução fiscal poder ocorrer antes da excussão do património do devedor originário, a responsabilidade subsidiária não é efectivada antes de tal excussão ter ocorrido, pois o processo de execução fiscal suspende-se após o termo do prazo de oposição, até que ocorra a completa excussão (art. 23.º, n.º 3, da L.G.T.).

Falência, deve entender-se que vale a norma especial do art. 264.º, n.º 1, do C.P.T., que determina a sustação dos processos de execução fiscal.

Uma confirmação de que a sustação dos processos de execução fiscal deve abranger os responsáveis subsidiários encontra-se nos n.os 4 e 5 do art. 264.º do C.P.T., em que se prevê a devolução dos processos de execução fiscal após findar o processo de falência e a possibilidade do seu prosseguimento, mesmo contra responsáveis subsidiários, condicionado às obrigações contraídas pela Fazenda Pública neste processo, o que supõe que o processo de execução fiscal não prossiga antes de terminar o de falência.

No entanto, uma vez que o art. 23.º, n.º 3, da L.G.T., que é diploma posterior ao C.P.T., estabelece que a suspensão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários, derivada da falta de excussão do património do devedor originário, só ocorre a partir do termo do prazo da oposição, deverá entender-se, a partir da entrada em vigor daquela Lei, que a sustação da execução contra responsáveis subsidiários apenas deve ocorrer após o termo do prazo da oposição.

5 - A sustação do processo de execução fiscal prevista no art. 264.º do C.P.T. deve estender-se aos processos de oposição, pois eles, embora formalmente autónomos, são dele dependência e funcionam como uma contestação à pretensão do exequente ([3]).

Por outro lado, para além de a execução fiscal não poder prosseguir contra o responsável subsidiário antes de findar o processo de falência, este prosseguimento é apenas uma hipótese, pois a dívida exequenda pode vir a ser paga no processo de falência, e os termos do prosseguimento dependem do que for decidido neste processo, pelo que é razoável a solução legal de impor a sustação dos processos de oposição, obstando que sejam apreciadas questões relativas à responsabilidade subsidiária sem a utilidade prática que deve estar subjacente à actividade jurisdicional.

Assim, não havendo razão para interpretar restritivamente aquela referência à sustação dos processos de execução fiscal como não abrangendo os processos que dele são dependência, deverá optar-se por aquela interpretação que mais linearmente decorre do texto legal.

6 - Assim, conclui-se que não há razão para deixar de aplicar a jurisprudência dominante deste Supremo Tribunal Administrativo que se referiu.

Porém, há que analisar a questão doutra perspectiva, tendo em conta o preceituado no n.º 3 do art. 288.º do C.P.C., introduzido pela reforma operada pelos Decretos-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Setembro, e 180/96, de 12 de Dezembro.

Estabelece-se nesta norma que

3 - As excepções dilatórias só subsistem enquanto a respectiva falta ou irregularidade não for sanada, nos termos do nº 2 do artigo 266.º, airada que subsistam, não terá lugar a absolvição da instância quando, determinando-se a tutelar o interesse de uma das partes, nenhum outro motivo obste, no momento da apreciação da excepção, a que se conheça do mérito da causa e a decisão deva ser integralmente favorável a essa parte.

([3]) Neste sentido, podem ver-se, entre outros, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 29-6-94, proferido no recurso n.º 18025, publicado em *Apêndice ao Diário da República,* de 23-12-96, página 1993, de 29-11-95, proferido no recurso n.º 19 096, publicado em Apêndice ao *Diário da República,* de 14-11-97, página 2788, e de 20-12-95, proferido no recurso n.º 19094, publicado em *Apêndice ao Diário da República,* de 14-11-97, página 3039.

Trata-se de uma norma ditada por razões de "economia processual decorrentes da necessária prevalência das decisões de fundo sobre as de mera forma ultrapassando os obstáculos a uma verdadeira composição do litígio, fundados numa visão puramente lógico-conceptualista do processo" ([4]).

A pendência do processo de falência, obstando ao conhecimento do mérito da oposição e determinando a remessa do processo ao respectivo tribunal, cabe no conceito de excepção dilatória, à face do preceituado no art. 493.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.C. ([5]).

No caso dos autos, o obstáculo ao conhecimento do mérito da oposição tutela apenas o interesse do oponente, pois visa evitar que lhe seja exigida quantia que pode vir a ser paga pelo património executado originário no processo de falência.

Por isso, estar-se-á perante uma situação potencialmente enquadrável naquele n.º 3 do art. 288.º

Por outro lado, registou-se no probatório que a devedora originária, em 6-10-2000, já depois da reversão da execução, ainda possuía bens, designadamente os créditos e os imóveis referidos no ponto 5 do probatório.

Assim, é manifesto que a reversão foi ordenada sem prévia excussão dos bens da devedora originária.

A jurisprudência maioritária deste Supremo Tribunal Administrativo vem sendo no sentido de que, à face do art. 239.º do C.P.T., a reversão contra o responsável subsidiário só podia ocorrer após a excussão dos bens do originário devedor, com excepção dos bens que tenham um valor predeterminado, como uma quantia em dinheiro insuficiente para pagamento da dívida exequenda ([6]).

Por isso, tem de concluir-se pela ilegalidade da reversão, o que conduz à procedência da oposição, como se decidiu na sentença recorrida, se ela for de considerar um meio processual adequado para apreciar essa ilegalidade.

7 — A única questão que é colocada no recurso é, precisamente, a de saber se a oposição à execução fiscal é o meio processual adequado para o responsável subsidiário contra quem aquela reverteu se opor à reversão, com fundamento na não excussão do património da devedora originária.

A recorrente sustenta que os fundamentos arrolados no n.º 1 do art. 286.º do C.P.T. são adequados a proporcionar ao executado uma absolvição do pedido enquanto a falta de excussão dos bens da executada originária apenas é susceptível de conduzir a uma absolvição da instância e que o meio processual adequado será o recurso judicial previsto no art. 355.º do C.P.T.

Porém, não tem suporte legal a afirmação de que no n.º 1 do art. 286.º apenas se prevêem fundamentos de oposição que possam conduzir a uma absolvição do pedido.

A oposição à execução fiscal, embora com tramitação autónoma em relação ao processo executivo, funciona na dependência deste, como uma contestação à pretensão do exequente, como se referiu.

Por isso, a oposição à execução fiscal estaria naturalmente vocacionada, como contestação que é, para a invocação de quaisquer fun-

([4]) Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 180/96.

([5]) Mesmo que assim não se entendesse, estar-se-ia perante um obstáculo ao conhecimento do mérito análogo.

([6]) Neste sentido, por todos, pode ver-se o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 15-3-2000, proferido no recurso n.º 21 371.

damentos que possam servir para contrariar a pretensão executiva, independentemente do seu carácter substantivo ou adjectivo (art. 487.º do C.P.C.).

O mesmo acontece, aliás, com a oposição à execução em processo civil, em que expressamente se prevê a possibilidade de invocação na oposição da falta de pressupostos processuais [art. 813.º, alínea c), do C.P.C.].

A dicotomia que a recorrente defende, apoiada em jurisprudência do Tribunal Central Administrativo, entre as situações enquadráveis no art. 286.º e as que é aplicável o art. 355.º, reservando para aquele as situações que podem conduzir à absolvição do pedido e para este as que podem conduzir absolvição da instância, não pode ser aceite, como se patenteia pelo facto de quando a execução é dirigida contra o executado originário ser também possível a este invocar a falta de pressupostos processuais ou outras excepções dilatórias e, quanto a ele, não poder ser usado o meio previsto naquele art. 355.º, por não existir qualquer acto que afecte os seus direitos ou interesses legítimos que possa ser objecto de impugnação ([7]).

Com efeito quando o processo é dirigido contra o executado originário, o único acto decisório praticado pela administração tributária no processo de execução fiscal é a ordem de efectivação da citação (art. 272.º do C.P.T.) que não tem virtualidade lesiva dos direitos ou interesses legítimos do citando, pois é um acto de carácter informativo, destinado a informar o executado de que foi proposta contra ele uma execução e a indicar-lhe os seus direitos processuais e prazo em que podem ser exercidos (arts. 63.º, n.º 2, e 274.º do C.P.T.).

Por isso, como o executado originário não pode ficar privado da possibilidade processual de invocar excepções dilatórias, o único meio processual previsto no processo de execução fiscal para tal efeito não pode deixar de ser a oposição.

E, se este é o meio processual adequado para o executado originário invocar excepções dilatórias, isto é, se a invocação destas pode constituir fundamento de oposição à execução fiscal, também terá de sê-lo para o revertido, pois não existe qualquer suporte legal para afirmar a impossibilidade de utilização pelo revertido de fundamentos de oposição à execução fiscal que pode utilizar o devedor originário que não sejam, por sua natureza, inaplicáveis à sua situação.

Assim, não sendo a oposição à execução fiscal, pela sua natureza e função processual, inadequada para a invocação de excepções dilatórias, só serão de fazer restrições à admissibilidade de fundamentos de oposição que resultem directamente dos termos do n.º 1 do art. 286.º, não sendo de fazer restrições relativamente a matérias que não se enquadrem em qualquer das suas alíneas.

Ora, na alínea h) são admitidos como invocáveis em oposição à execução fiscal quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda nem representem interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que houver extraído o título, sem se fazer qualquer restrição aos fundamentos que possam conduzir à absolvição do pedido.

Por isso, não fazendo a lei esta restrição, terão de admitir-se como fundamentos de oposição à execução fiscal enquadráveis na referida

([7]) É a impugnação de actos materialmente administrativos praticados no processo de execução fiscal, actos lesivos para os direitos ou interesses legítimos do executado, que se visa assegurar com o art. 355.º, como se confirma pelo art. 103.º, n.º 2, da L.G.T..

alínea h) todos os que tenham potencialidade para obstar ao prosseguimento da execução que satisfaçam os requisitos indicados, independentemente de poderem conduzir à absolvição da instância do pedido.

É esse o entendimento que este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a adoptar, enquadrando nesta alínea h) a pendência de um processo de falência ([8]) a instauração de uma execução fiscal depois de ter sido decretada a falência ([9]), a existência de uma autorização para pagamento em prestações ([10]), a falta de notificação da liquidação do acto tributário ([11]) e a pendência de processo contencioso ou gracioso com efeito suspensivo ([12]), fundamentos estes que não são obstáculo a que venha a ser ulteriormente exigida ao executado a dívida que é objecto da execução.

Por outro lado, têm sido admitidos fundamentos de oposição à execução fiscal que não conduzem sequer a uma extinção da execução, quanto ao oponente, mas apenas à sua suspensão, quando há um obstáculo meramente temporário ao prosseguimento da execução ([13]).

Assim, é de entender que são abrangidos no âmbito desta alínea h) fundamentos de oposição à execução fiscal que apenas podem conduzir a uma absolvição da instância.

Por outro lado, há outras razões que impõem a opção pelo processo de oposição à execução fiscal como meio processual adequado para impugnar, em qualquer aspecto, o despacho que ordena a reversão.

Na verdade, o próprio teor literal do n.º 1 do art. 355.º, ao referir que o prazo para interpor o recurso se conta da notificação do acto, inculca que não se previu a aplicabilidade daquela reclamação na sequência do acto de citação, e é através da citação, e não de notificação, que tem de comunicar-se ao revertido o acto que decide a reversão, como se determina expressamente na parte final do n.º 4 do art. 23.º da L.G.T. e já resultava do n.º 3 do art. 11.º do C.P.T.

Para além disso, a própria tramitação do recurso, designadamente a subida a final (após a venda), prevista no n.º 3 deste art. 355.º não é minimamente adequada à satisfação dos interesses dos revertidos, não se justificando que, estando-se perante casos de possível ilegalidade da reversão, à semelhança do que sucede nos casos arrolados no n.º 1 do art. 286.º, não seja dada àqueles protecção semelhante à que é concedida aos revertidos na sequência da oposição, nomeadamente a suspensão do processo de execução fiscal após a penhora ou prestação de garantia (arts. 294.º e 255º, n.ºs 1, 2, 3 e 5 do C.P.T.).

Esta inadequação do recurso previsto no art. 355.º para assegurar uma tutela efectiva dos interesses dos revertidos, imporá uma opção

([8]) Neste sentido, se decidiu, entre outros, nos acórdãos de 23-10-91, proferido no recurso n.º 13 361, publicado no *Boletim do Ministério da justiça,* n.º 410, página 550, e em *Apêndice ao Diário da República,* de 10-8-94, página 1101, e de 3-7-96, proferido no recurso n.º 20 771, publicado em Apêndice ao *Diário da República,* de 30-6-98, página 2493.

([9]) Neste sentido, o acórdão de 24-5-2000, proferido no recurso n.º 24 268.

([10]) Neste sentido, o acórdão de 24-1-96, proferido no recurso n.º 19 739, publicado em *Apêndice ao Diário da República,* de 13-3-98, página 168.

([11]) Neste sentido, os acórdãos de 5-3-97, proferido no recurso n.º 21 304, publicado em *Apêndice ao Diário da República,* de 14-5-99, página 760, e de 19-3-97, proferido no recurso n.º 21 120, publicado em *Apêndice ao Diário da República,* de 14-5-99, página 802.

([12]) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do S.T.A. de 30-4-97, proferido no recurso n.º 21 461.

([13]) Neste sentido, entre outros, os acórdãos de 11-12-96, proferido no recurso n.º 21 016, publicado em *Apêndice ao Diário da República,* de 28-12-98, página 3815, e de 14-10-98, proferido no recurso n.º 22 653.

pela oposição, por ser o meio mais adequado para assegurar os direitos em causa e a que, por isso, se deve dar preferência, em sintonia com o preceituado no n.º 2 do art. 97.º da L.G.T.

Por isso, é de concluir que é a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para os revertidos impugnarem a legalidade do despacho que ordena a reversão.

8 - Assim, a decisão do mérito do recurso, bem como a decisão do mérito da oposição, devem ser inteiramente favoráveis ao oponente, a favor de quem se prevê a referida excepção dilatória consubstanciada na pendência do processo de falência.

Nestas condições, em sintonia com aquele n.º 3 do art. 288.º do C.P.C,, a pendência daquele processo de falência não deve obstar a que se conheça do mérito.

Trata-se, aliás, de uma solução de razoabilidade evidente pois, nestas condições, não haveria qualquer justificação para manter a pendência da oposição, com a manutenção de penhora de bens do oponente ou da garantia ([14]), o que suscita mesma questões de constitucionalidade, à face do preceituado no art. 18.º, n.º 2, da C.R.P.

Termos em que se acorda em não sustar o presente processo e em negar provimento ao recurso.

Sem custas, por a recorrente estar isenta.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Jorge Manuel Lopes Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* [com a declaração de que, não aderindo à referida tese maioritária, entendo, todavia, não estar demonstrada a insuficiência do património do devedor, a que se refere o art.º 239 n. 2 al. b) do C.P.T.]. — *Vítor Meira* (subscrevo a declaração que antecede mas, em concreto e atenta a factualidade fixada, voto o acórdão). — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Acto administrativo. Mero ofício comunicativo.

Doutrina que dimana da decisão:

Um ofício que comunica para apresentação das folhas de remunerações, com autoliquidação das contribuições para a segurança social, nem é um acto de liquidação, nem um acto administrativo, nem um acto administrativo respeitante a questão fiscal.

Recurso n.º 25 762; Recorrente: Agência de Viagens Euromar; Recorrido: Conselho de Administração do Centro Regional de Segurança Social da Madeira; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

([14]) Trata-se do condicionalismo em que poderia suspender-se a execução (art. 255.º n.ºs 2 e 3, do C.P.T.).

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

1º RELATÓRIO.

AGÊNCIA DE VIAGENS EUROMAR, com sede na Av. do Infante, 58, Funchal, recorreu contenciosamente contra o despacho do Conselho de Administração do Centro Regional de Segurança Social da Madeira, pedindo que o mesmo fosse anulado.

Por despacho de fl. 36, do Tribunal Administrativo e Fiscal agregado do Funchal, foi o recurso rejeitado liminarmente, pelo facto de não atacar um acto administrativo mas uma comunicação pelo CRSSM de Resolução nº 1690/99 do Conselho do Governo da Madeira, publicada no *Jornal Oficial da Região Autónoma da Madeira* de 16 de Novembro de 1999.

Não se conformando com este despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal da Madeira, a recorrente interpôs recurso para este STA, tendo apresentado as seguintes e resumidas conclusões das suas alegações:

a) Um acto administrativo é um acto que produz directamente e por si só efeitos na esfera jurídica da recorrente;

b) A notificação do Conselho do CRSSM constitui, quando confrontado com a definição do art.º 120º do CPA, um verdadeiro acto administrativo;

c) A notificação não constitui um acto de execução pelo simples facto de inexistir um acto exequendo;

d) Por outro lado, o quadro legal vigente não obriga a recorrente a efectuar quaisquer contribuições para a segurança social;

e) Donde a comunicação do CRSSM, ao ordenar o pagamento das contribuições supostamente em falta, é ela própria um acto modificativo da situação jurídica da recorrente;

f) A notificação do CRSSM constitui um corolário do comando que lhe foi imposto pelo Governo Regional da Madeira, através da Resolução nº 1690/99;

g) Ademais, a decisão recorrida é nula por falta de fundamentação, limitando-se a tomar uma posição pela negativa;

h) Face ao exposto, a decisão recorrida enferma de ilegalidade por violação do disposto, por um lado, nos arts. 120º do CPA e 55º a contrário da LPTA e 666.º, nº 3, do CPC, por outro;

i) Pelo que deve a decisão do CRSSM ser considerada um acto administrativo recorrível.

Não houve contra-alegações.

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 decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada.

2º Fundamentação.

Toda a questão gira à volta da interpretação do acto recorrido.

Ele consta de fl. 23. Trata-se de um oficio, nº 29460, de 9 de Dezembro de 1999, do CRSSM, dirigido à recorrente, sobre pagamento de contribuições à segurança social respeitantes aos guias intérpretes ao seu serviço, e é do seguinte teor:

"No cumprimento do disposto na Resolução nº1690/99 do Conselho de Governo, publicada no *Jornal Oficial da Região Autónoma da Madeira (JORAM)* nº 126, Suplemento I Série, de 16 de Novembro de 1999, comunica-se a V. Exas que são devidas as contribuições respeitantes ás remunerações pagas aos guias-intérpretes que vos pres-

taram serviço, desde o mes de Julho do corrente ano, uma vez que é entendimento da Administração Regional, face à legislação em vigor, que aqueles profissionais, na sua generalidade, se enquadram no regime geral da segurança social dos trabalhadores por conta de outrem.

Mais se informa que a apresentação das folhas de remunerações e o respectivo pagamento de contribuições, deverá ter lugar até ao fim do mês de Janeiro do ano de 2000, sem lugar a encargos adicionais, os quais serão considerados após aquela data".

Este oficio não constitui a comunicação de um acto de liquidação de contribuições devidas à segurança social, pois não vem indicado qualquer quantitativo pelo CRSSM. Só há acto de liquidação, impugnável judicialmente, quando se aplica uma taxa a uma certa matéria colectável. Ora, pelo ofício referido ainda não se sabe qual a dívida tributária.

Por outro lado, o ofício referido não comunica qualquer acto de liquidação. De facto, não se comunica que a CRSSM tenha feito um cálculo da quantia em dívida nem se comunica qual o prazo de pagamento dessa dívida.

O que se comunica é que o Governo Regional da Madeira tomou uma certa resolução que foi publicada no *Jornal oficial.* Mas o recurso contencioso interposto não se dirige contra a resolução do Governo Regional da Madeira, mas contra um pretenso despacho do CRSSM.

O oficio comunica que são devidas contribuições respeitantes ás remunerações pagas aos guias-intérpretes, mas não diz o *quantum* dessas contribuições. O ofício informa que as folhas das remunerações devem ser apresentadas em certo prazo. Isto significa que o CRSSM está a convidar a recorrente para fazer as respectivas autoliquidações, mas não está a fazer essas liquidações.

Deste modo, ou a recorrente apresenta as folhas de remunerações com as autoliquidação das contribuições para a segurança social, e poderá, então, impugnar essas autoliquidações nos termos do CPPT, ou não apresenta essas folhas e o CRSSM fará as correspondentes liquidações, caso em que a recorrente poderá impugnar judicialmente as mesmas.

O que a recorrente não pode é impugnar um ofício, pois os ofícios são comunicações de actos e não actos. Ainda se o oficio tivesse por trás um acto de liquidação! Mas não tem nada por trás.

Logo, não estamos em face nem de um acto administrativo, nem de um acto administrativo respeitante a uma questão fiscal, nem de um acto de liquidação de receita da segurança social. O ofício é uma mera informação do CRSSM à recorrente e não é lesivo dos seus direitos ou interesses legítimos. A recorrente terá oportunidade de impugnar judicialmente qualquer acto de liquidação que venha a ser praticado. Para já é cedo.

Por isso, bem andou o M^mo^ Juiz a quo quando decidiu que não estamos em face de um acto administrativo nos termos do art. 120º do CPA. Também não estamos em face de um acto de liquidação, nos termos do art. 62º, nº1, al. a), do ETAF.

Por estas razoes, o recurso contencioso não é admissível.

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o despacho recorrido.

Custas pela recorrente, com 30.000$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira — Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

IRS/1997 - TNI - Incapacidades - Deficiência - Benefício Fiscal - Arts. 25º nº 3 e 80º nº 6 do CIRS e 44º nº 5 do EB - Decs-Leis 341/93 e 202/96.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O Dec-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cfr. o seu preâmbulo-, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

2 — O Dec-Lei 202/96, de 23/Out, adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a "disfunção residual", pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela nº 5 al. e) das ditas Instruções.

3 — Assim, é legal a recusa, pela Administração Fiscal, de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do Fec-Lei 202/96, com referência ao IRS de 1997, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.

4 — Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unidade da Administração Pública.

Recurso: 25 774 Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Leandro Xavier Gonçalves; Relator: Ex.^mo^ Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1.ª Instância de Braga, proferida em 02/10/00, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOSÉ LEANDRO XAVIER GONÇALVES, contra a liquidação de IRS, de 1997, no montante de 661.541$00 que, consequentemente, anulou.

Fundamentou-se a decisão, em que o atestado médico junto pelo contribuinte constitui decisão do órgão da Administração - autoridade

de saúde - que, ao abrigo de normas de direito público, visa produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, documentando um acto administrativo, tal como vem definido no art. 120º do CPA e, não sendo nulo nem tendo sido revogado, produz os seus efeitos desde a data em que foi praticado - art. 127º do mesmo diploma.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"A - A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art. 371º do CC, não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro na formação da vontade.

B - O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

C - A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à lei de Bases nº 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (nº 1 do art. 2º), atribuindo deficiências a pessoas que após correcção óptica, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo por isso défice funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade.

D - Para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s.p., sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto, nº 7 do art. 14º do CIRS.

E - Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e constatar com rigor das situações dedutíveis e da regularidade da sua comprovação, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art. 119º do CIRS.

F - Com total respeito pelo princípio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo princípio da igualdade consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

G - Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o "iter" cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Assim não entendendo e anulando a liquidação por nela não ter sido tomado em conta o impugnante como deficiência para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no nº 1 do art. 371º do CC, nº 1, do 13º da CRP, nº 7º do art. 14 e nºs 1 e 3 do art. 25º do CIRS, nºs 1 e 5 do art. 44º do EBF, impondo-se a sua revogação a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente".

E contra-alegou o impugnante, pugnando pelo acerto da decisão.

O Exmº Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido da incompetência deste Tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, conforme às preditas conclusões c) e g).

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência do STA para o conhecimento do recurso.

Competência que - adiante-se desde já -, no caso concreto se verifica.

Na verdade, o vertido na conclusão c) encontra apoio no ponto 2 do probatório, onde se faz referência à circular nº 22/DSO, de

12/12/95 e anexo I (instruções gerais), que revogou o critério anterior ali referido e a expressão "causador de graves injustiças sociais e desigualdades" é puramente abstracta, querendo expressar, como se conclui das alegações, que seriam considerados deficientes pessoas com a deficiência já corrigida.

E a conclusão g) apenas pretende concluir que o acto está fundamentado - o que constitui matéria de direito.

Quanto ao mais:

Em sede factual, vem apurado que:

"1 - O(a) impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1997, dizendo-se nela portadora) de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico que juntou, do teor do de fl. 20, provindo aquela invalidez de hipovisão.

2 - Na sequência disto, a administração fiscal (AF) sem o notificar para apresentar um atestado médico comprovativo do grau de incapacidade declarado, notificou o(a) impugnante nos termos do ofício de fl. 29, dizendo-lhe, além do mais, que **"nos termos do nº 7 do art. 14º do CIRS a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos, nela se incluindo a deficiência, é aquela que vigorar em 31 de Dezembro do ano a que o imposto respeita, ou seja, avaliada à luz das instruções transmitidas pela circular nº 221DSO, de 15.12.95 e anexo I (instruções gerais), alínea c) do normativo legal atrás mencionado"** (destaque nosso);

3 - O(a) impugnante, notificado para tanto, não apresentara, de facto, relativamente a anos anteriores, o documento ali referido (fls. 75 e 78), tendo então a AF alterado os elementos por ele(a) declarados para 1997, do que resultou a liquidação que nos ocupa.

4 - O impugnante pagou o valor da liquidação em 02.12.98."

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do grau de 60% e que aquela seja devidamente comprovada pela entidade competente cf. - arts. 25.º nº 3 e 80º nº 6 e 44º nº 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1997.

A Lei 9/89 de 2/5 fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de "pessoa com deficiência" e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, bem assim, dever o sistema fiscal "consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade" - art. 25º.

Por sua vez, o Dec-Lei 341/93, de 30/09 aprovou a TNI, que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cf. o respectivo preâmbulo era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec-Lei 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se - cfr. o respectivo preâmbulo - a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto

não fosse criada uma nova e específica), para o que se tornava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis, só relevando agora a "disfunção residual", devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros) o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela nº 5 al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec-Lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham nº 5 al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15%.

E foi, portanto, nesta perspectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, tem cobertura legal - está em causa, repete-se, o IRS de 1997.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, consequentemente se mantendo erecta a liquidação impugnada.

Custas pelo impugnante, tanto na 1.ª Instância como neste STA, fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Brandão Pinho* (relator). — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Recurso de norma regulamentar fiscal; requisitos; pedido de declaração de ilegalidade de norma.

Doutrina que dimana da decisão:

O recurso de norma regulamentar fiscal, a que alude a alinea J) do n.º 1 do art. 62.º do E.T.A F. não depende da produção de efeitos imediatos daquela, bastando tão só que a mesma tenha sido emitida pelas entidades referidas no art. 51.º, n.º 1 als. c.) e d), podendo ser interposto por quem seja prejudicado pela sua aplicação ou venha a sê-lo, presumivelmente em momento próximo.

Recurso n.º 25 780, de que foi relator o Exm.º Juiz Conselheiro Dr. João Plácido Fonseca Limão, nos autos de recurso em que é recorrente Associação Prop. de Vale do Lobo e recorrida a Câmara Municipal de Loulé.

A Associação de Proprietários de Vale do Lobo, não se conformando com o despacho do M.º. Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Faro que lhe indeferiu liminarmente a petição através do qual impugnou a "norma regulamentar, constante da deliberação da Câmara Municipal de Loulé, de 13.1.99, que aprovou o Regulamento de Tarifas a Praticar em 1999 nas Áreas Abrangidas pela Infralobo", daquela interpôs recurso para este S.T.A, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - As normas impugnadas são imediatamente operativas, uma vez que a afectação da espera jurídica das associações da recorrente é provocada directa e imediatamente pela entrada em vigor dos regulamentos impugnados, já que a obrigação de pagar a tarifa em causa se constitui nesse momento, apenas servindo a facturação apresentada posteriormente para fixar a data do vencimento dessa obrigação preexistente.

2 - A aliás douta decisão recorrida, ao qualificar as normas regulamentares impugnadas como mediatamente operativas, violou, por errada interpretação e aplicação, as normas da alínea e), do n.º 1 do art. 51.º do E.T.A F. e do art.º 63.º da L.P.T.A, devendo consequentemente ser revogado.

3 - O art. 51.º n.º 1, alínea e) do E.T.A F., com a interpretação que lhe foi dado pela douta decisão recorrida, viola o direito à tutela jurisdicional efectiva, desrespeitando desse modo as normas dos artigos 20.º e 268.º da Constituição, pelas razões anteriormente expostas.

Contra-alegando a Câmara Municipal de Loulé, batendo-se pela manutenção do julgado.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A , foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

O despacho recorrido, interpretado o art. 51.º n.º 1 al. e), parte final, do E.T.A.F., concluiu que a aprovação do regulamento impugnado não produziu efeitos imediatos na espera jurídica da impugnante ou dos seus associados, efeitos esses que só o acto de liquidação das tarifas naquele previstas produziria.

Será assim?

Registe-se, antes de mais, que o indeferimento liminar só deve ter negar quando o procedimento for necessariamente inviável, não tendo razão alguma de ser, constituindo antes mero desperdício da actividade judicial.

Na situação vertente, até pela sua complexidade, não é liquido que o procedimento intentado pela recorrente seja necessariamente inviável.

Há, no entanto, razões que levam a concluir não ser o despacho recorrido o mais adequado.

Por se tratar de matéria tributária, há que convocar o art. 62.º n.º 1 al. j) do E.T.A.F. e não o art. 51.º do mesmo compêndio normativo, muito embora sejam semelhantes.

Dispõe a alínea j) do n.º 1 do art. 62.º do E. T. A.F.

Compete aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância conhecer:

Dos recursos de normas regulamentares fiscais emitidas pelas entidades referidas nas alíneas c) e d) do n.º 1 do art. 51.º, bem como da irregularidade daquelas normas, nos termos do art. 11.º, desde que tenham sido julgadas ilegais por qualquer tribunal em três casos

concretos, ou desde que os seus efeitos se produzem imediatamente, sem dependência de um acto administrativa ou jurisdicional de aplicação.

Como refere Jorge Lopes de Sousa (in *Código de Procedimento e de Processo Tributário,* anot, 2.ª ed., pág. 444 e seguintes), esta disposição legal contempla duas realidades, ou seja, por um lado, o recurso de normas regulamentares fiscais e, por outro, o pedido de declaração de ilegalidade daquelas.

O recurso só pode ter por objecto normas regulamentares emitidas por órgão da administração pública regional ou local ou das pessoas colectivas de utilidade pública administrativa ou emitidas por concessionários; o pedido de declaração de ilegalidade pode ter por objecto quaisquer normas regulamentares, desde que tenham sido proferidas três decisões judiciais julgando uma norma ilegal ou quando ela for exequível por si própria.

Da análise da petição inicial resulta, quanto a nós, que estamos perante um recurso de norma regulamentar fiscal, pois que se impugna norma regulamentar, emitida pela C.M. de Loulé, ao abrigo do art. 63.º da L.P.T.A. Ora, o art. 63.º da L.P.T. A. aplicável ao caso por força do art. 130.º n.º 1, dispõe que tais recursos podem ser interpostos, a todo o tempo, pelo M.º P.º e por quem seja prejudicado pela aplicação da norma ou verba a sê-lo, previsivelmente, em momento próximo.

Assim sendo, o uso do meio processual em análise - recurso de norma regulamentar fiscal - não depende da produção de efeitos imediatos do norma em causa nem de acto administração ou jurisdicional de aplicação.

Termos em quase acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, a qual deverá ser substituída por outra que não seja de indeferimento liminar pelo motivo ora desatendido.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa — Benjamim Rodrigues.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Oposição à Execução Fiscal — Ilegitimidade do Exequente IAPMEI — Falta de autorização ou deliberação — Excepções dilatórias — Art. 494º do C.P.Civil — Contencioso Tributário — Confissão dos factos — Art. 131º do CP.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A falta de autorização ou deliberação a que se refere o art. 494º al. d) do C.P. Civil nada tem a ver com a ilegitimidade prevista na al. e) daquele normativo mas, antes, com o disposto no art. 25º do mesmo Código, traduzindo-se, assim e apenas, num vício da representação processual respectiva.

2 — Em contencioso tributário, não é admissível a confissão dos factos prevista nos arts. 352º e segts. do C. Civil — art. 131 º do CPT.

Recurso n.º 25.826. Recorrente: AURATEC — Soc. Técnica de Madeiras, S. A. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por AURATEC — SOCIEDADE TÉCNICA DE MADEIRAS, S.A., do aresto do TCA, proferido em 20-06-00, na parte em que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a oposição pela mesma deduzida à execução fiscal nº 1759-97/900001.1, para cobrança da quantia de 63 380 758$00, em dívida ao IAPMEI.

Fundamentou-se a decisão recorrida, no que ora importa, na legitimidade da exequente — que se não verificaria alegadamente por o contrato adiante referido só poder ser rescindido por despacho do Ministro da Indústria e Energia, quando o foi pelo conselho de administração do IAPMEI — já que tal "matéria contende já com questões de fundo atinentes à exigibilidade da dívida e à tempestividade (oportunidade) do recurso à via executiva."

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 — Porque a ilegitimidade é do conhecimento oficioso do tribunal, nos termos do disposto nos artigos 493º, 494º e 495º do C.P.C.

2 — Porque vem confessado e também documentalmente comprovado nos autos que o contrato de incentivos a investimento só poderia ser rescindido por Despacho do Senhor Ministro da Indústria e da Energia, sobre proposta do IAPMEI.

3 — Porque tal contrato veio efectivamente a ser rescindido por deliberação do Conselho de Administração do IAPMEI.

4 — Porque o Conselho de administração do IAPMEI face ao disposto na cláusula 13.ª, repete-se, não tinha poderes para rescindir mas tão-somente para propor.

5 — Porque por Decisão transitada em julgado o STA já considerou que o Despacho, ou Despachos Ministeriais de mera autorização juntos pelo exequente com a sua douta petição inicial **SÃO IRRECORRÍVEIS.**

6 — E são irrecorríveis porque face à redacção do nº 4 do ar? 268º da Constituição Política, o critério a atender para a recorribilidade é o da lesividade.

7 — E porque o Despacho de mera autorização proferido nos termos do art. 12º do Dec.-Lei 483-B/88 é de mera autorização.

8 — E porque os Despachos de mera autorização não têm carácter de acto administrativo e assim nos termos do nº 1 do art. 25º do LPTA e art. 140º do CPA são irrecorríveis.

9 — E porque o nosso Ordenamento Jurídico não pode tolerar a oposição e contradição grosseira entre duas Decisões sobre os mesmos factos, ou seja, o STA considerar que o Despacho Ministerial seja irrecorrível porque de mera autorização; o Tribunal Tributário considerar esse mesmo Despacho recorrível; o contrato dizer expressamente que o mesmo só pode ser rescindido pelo Senhor Ministro da Indústria e da Energia; **o IAPMEI ter decidido ele próprio a rescisão; o contrato rezar que é o Senhor Ministro que pode rescindir**

sobre proposta do IAPMEI e a Lei — Dec.-Lei 483-B/88 de 28/12, art. 12º dizer que é o IAPMEI que tem competência para deliberar. Sendo certo que a minuta do contrato é da autoria do IAPMEI e como tal só o mesmo pode ser responsabilizado pelas minutas que adoptou no referido contrato e a que a oponente aderiu.

10 — Porque é a própria exequente que no seu articulado confessa que o contrato em causa foi rescindido pelo seu Conselho de Administração.

11 — Porque a própria exequente junta aos autos com a petição inicial cópia do contrato celebrado em que clausulado foi que o mesmo só podia ser rescindido por Despacho Ministerial.

12 — Porque nos termos do disposto no art. 356º do Código Civil tal matéria se deve considerar definitivamente assente porque confessada e não impugnada.

13 — Porque face à redacção do actual art. 264º nº 2 o Tribunal se pode socorrer dos factos alegados e dos que resultam da instrução e discussão da causa.

14 — E porque, repete-se, a questão de legitimidade e da prudência são do conhecimento oficioso.

O Douto Acórdão de fls... viola o disposto nos artigos 264º, 288º, 493º, 494º e 495º do CPC, 37º, 286º do CPT e 356º nº 1 do C. Civil. Pelo que, deve ser revogada".

O Exmº Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que a recorrente se limita "a reproduzir a argumentação e as conclusões que apresentara naquele tribunal e que nele não lograram acolhimento"e "as alegações e conclusões do recurso interposto para este STA são, *ipsis verbis,* as que foram apresentadas aquando do recurso para o TCA", acrescentando apenas as conclusões 10 a 14 em que, todavia, "mais não faz do que pôr em causa a matéria fáctica dada como provada pelo aresto recorrido", que se não insere nos poderes de cognição do STA, nos termos do art. 21º nº 4 do ETAF sendo que, de qualquer modo, mesmo que assim se não entendesse, o certo é que se faz, na decisão recorrida, "uma correcta interpretação dos factos apurados e aplicação do direito".

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

Em sede factual, vem apurado que:

1) — Em 16/7/97 foi instaurada execução fiscal contra a executada por dívida ao IAPMEI relativa a parte do incentivo recebido (50.580.000) e juros no montante de 12.800.758$00 sobre aquele valor e contados desde 15.5.90 até 26.3.97.

2) — No âmbito desse contrato, o IAPMEI entregou à executada a quantia de 50.580.000$00, sendo, em 26.02.991, a quantia de 14.098,000$00 e, em 15.05.990, o montante de 36.482.000$00.

3) — De acordo com a clausula 13.ª do referido contrato, este poderia:

1. (. . .) ser rescindido por despacho do Ministro da Indústria e Energia, sob proposta do IAPMEI

(. . .)

2. a rescisão do contrato (. . .), implicará a restituição da comparticipação concedida, sendo o promotor obrigado, no prazo de sessenta dias a contar da data da notificação, a repor a importância recebida, acrescida de juros calculados à taxa de referência do mercado de capitais.

4) — A rescisão do contrato, depois de proposta aos Ministros da Indústria e Energia e do Planeamento e Administração do Território foi por estes autorizada.

5) Em 22.12.93, o conselho de administração do IAPMEI deliberou a rescisão do contrato, a qual foi notificada à oponente por carta registada com AR datada de 23.12.93.

6) Em virtude de uma apólice de seguro caução que a oponente havia celebrado com a Mapfre Caucion Y Credito, esta pagou ao IAPMEI, em 26.3.98, a quantia de 50.580.000$00.

7) O IAPMEI imputou o montante assim recebido ao pagamento dos juros em dívida à data de 26.3.97, considerando o início de contagem em 15.5.90.

8) A oponente foi citada para a execução em 18.7.97."

Vejamos, pois:

A recorrente pretende, desde logo, ver de novo apreciada a questão da legitimidade da exequente que já havia posto ao TCA pelo que, sendo embora os mesmos os argumentos que já ali utilizara, se verifica a "antítese discursiva" que permite o conhecimento do recurso.

Na verdade, é forma adequada de atacar uma decisão, defender as razões que, no entendimento da recorrente, devem levar à revogação do decidido, sobretudo se elas constituem uma crítica perceptível à posição ali tomada e que se pretende ver alterada.

Cfr. os Acd deste STA, de 02/02/00 Rec. 22.418 e de 4/03/98 Rec. 20.799.

Baseia-se a recorrente na al. d) do art. 494º do C.P.Civil que considera excepção dilatória "a falta de autorização ou deliberação que o autor devesse obter".

Isto porque, alegadamente, o predito contrato só poderia ser rescindindo por despacho do Ministro da Indústria e Energia quando o foi pelo Conselho de Administração do IAPMEI.

Ora, deve dizer-se, desde já, tal "autorização ou deliberação" não tem propriamente a ver com a alegada ilegitimidade, como logo resulta do próprio art. 495º que as considera separadamente, nas suas ais. d) e e).

Mas, antes, com a representação das partes como se vê do art. 25º do mesmo diploma que prevê e regula as consequências da respectiva falta.

Cfr. Alberto dos Reis, Comentário, vol. 3º pág. 401/2.

Ora, não é disso que se trata nos autos: não vem invocada nenhuma irregularidade na representação da exequente IAPMEI.

O alegado traduz-se, antes, num vício de incompetência para a prática de um acto administrativo: a rescisão do contrato que alegadamente competiria ao Ministro e não àquela outra entidade.

O que, como é óbvio, só no respectivo recurso contencioso poderia conhecer-se.

E em nada contraria o exposto o decidido pelo Acórdão deste STA -1ª Secção — de 02/Jan/98, proferido no recurso 42.947, junto aos autos pelo ora recorrente.

Aí se decidiu rejeitar o recurso contencioso interposto por aquela sociedade contra os ministros da Indústria e Energia e do Planeamento e da Administração do Território que autorizaram a rescisão do contrato, por tal acto de autorização não ser lesivo e ser, portanto irrecorrível, na base de que o acto lesivo era a própria rescisão, do contrato pelo IAPMEI.

De que, aliás, a mesma não interpôs recurso, como podia, para o Pleno da Secção — art. 30º al. a) do ETAF.

É que, fosse como fosse, isto é, fosse qual fosse o acto recorrido e a competência para a sua prática, isto nada tem a ver como se disse,, com a representação, nos autos de execução fiscal, do exequente IAPMEI, à qual nenhuma falta ou irregularidade vem assacada, no ponto.

Aliás, mesmo que se entendesse que a competência para tal rescisão não era daquela entidade, tal não acarretaria a respectiva ilegitimidade para a presente execução fiscal pois se trataria de vício a montante, a conhecerem recurso contencioso interposto do acto de rescisão.

E, depois, tal irregularidade nem sequer é fundamento de oposição — cujos fundamentos são taxativos — art. 286º do CPT — havendo de ser invocada, através de requerimento na própria execução.

Refira-se finalmente que, ao contrário do que pretende a recorrente, e nos termos expressos do art. 131º do CPT, não é admissível, no contencioso tributário, a confissão de factos prevista nos arts. 352º e segts. do C P Civil;

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

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

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

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

IRC — Liquidação adicional — Fundamentação — Notificação — Falta de assinatura.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O direito à fundamentação do acto tributário, ou em matéria tributária, constitui uma garantia específica dos contribuintes, devendo obedecer aos requisitos expressos nos arts. 82º do CPT e 125º do CPA, correspondentes, aliás, no essencial, ao art. 1º nºs. 1 e 2 do Dec-Lei 256-A/77, de 17/6 — cfr., hoje o art. 77º da LTG.

2 — Deve considerar-se fundamentado o acto de liquidação adicional, baseado em relatório dos serviços de fiscalização tributária, que, ainda que lhe não faça referência expressa, se situa, indubitavelmente, no respectivo quadro legal e fáctico, perfeitamente claro, esclarecedor e devidamente notificado.

3 — A notificação ao contribuinte não integra o acto tributário pelo que a sua falta ou irregularidade não afecta a validade deste mas apenas a sua eficácia.

4 — Assim, fundamentação do acto e notificação da fundamentação são realidades diversas, apenas a primeira constituindo vício de forma determinante da sua anulabilidade.

5 — Constitui mera irregularidade, sem qualquer relevo invalidante, a falta de assinatura daquele acto de liquidação adicional, se não há qualquer dúvida sobre a entidade ou serviço — o competente — de onde provém o documento respectivo.

Recurso n.º 25 832, em que são recorrente Ribeiro & Soares, L.da e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Ribeiro & Soares, L.da do aresto do TCA, proferido em 27/06/00, que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que a mesma sociedade deduzira, contra a liquidação adicional de IRC, referente a 1993, no montante de 17.769.305$00.

Fundamentou-se a decisão recorrida, em que: "o apuramento do lucro tributável ... foi possível através da comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável", ou seja "através de correcções técnicas, sem necessidade do recurso a métodos indiciários" pelo que "não era necessário que se verificassem os requisitos referidos no art. 51º do CIRC para que o lucro pudesse ser fixado como foi", não podendo, assim "considerar-se ofendido o disposto nos arts. 51º e 52º citados" sendo, em consequência, irrelevante a apreciação da inconstitucionalidade dos referidos preceitos "uma vez que eles não foram tidos em consideração, nem pela AF, nem pela decisão recorrida", não havendo que dar cumprimento ao disposto no art. 53º; a falta de notificação da fundamentação do acto apenas o torna ineficaz e não anulável, enquanto não for sanado pela notificação ... ou pelo decurso do prazo referido no art. 22º do CPT; o acto de liquidação adicional está fundamentado por concordância com o relatório da Fiscalização; "quanto à falta de notificação do autor do acto, a liquidação constitui mero acto de execução do despacho anterior que mandava arrecadar os impostos em falta" podendo, assim, "ser efectuada por qualquer funcionário competente para tal, não sendo necessário que a mesma fosse assinada por qualquer funcionário superior da D.G.C.I.".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1ª — A liquidação nos presentes autos tem por base a determinação da matéria colectável pelo métodos indiciários.

2ª — Em conformidade com o disposto na al. d) do nº 1 do artigo 51º do CIRC, a determinação da matéria colectável fundou-se pretensamente em inexactidões na contabilização das operações da empresa e em indícios de que a contabilidade da impugnante não reflectia a sua exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido.

3ª — A matéria colectável só poderá ser corrigida nos casos estabelecidos nos artigos 57º e 58º do CIRC, sendo certo que a factualidade dos autos não é subsumível a estas normas, mas sim ao preceito referido na precedente conclusão.

4ª — A Administração Fiscal não notificou a impugnante do lucro tributável fixado pelos métodos indiciários, com indicação dos factos que estiveram na sua origem, e bem assim, dos critérios e cálculos que lhe eram subjacentes, violando desse modo, os artigos 53º do

CIRC e 268º, nº 3 da C. R. Portuguesa, postergando os seus direitos e garantias.

5ª — O douto acórdão recorrido, negando a existência do recurso aos métodos indiciários na determinação da matéria colectável, admite, porém, que não foi notificada à impugnante a fundamentação do acto tributável, considerando-o, "ineficaz" por falta dessa fundamentação, mas dando-o por "sanado" por entender que a impugnante conhecia o relatório, onde "se defendia já a liquidação adicional", e ter decorrido o prazo referido no artigo 22º do C. P. Tributário.

6ª — Admitindo, contudo, por mera hipótese, que o acto tributário está fundamentado — e não está — não é certo encontrar-se "sanado o acto", ou seja, a "ineficácia" do acto.

7ª — Desde logo, a falta de fundamentação do acto tributário torna-o nulo, nos termos conjugados do artigo 268º, nº 3 da CR Portuguesa e do artigo 133º, al. d) do C.P. Administrativo, sendo a nulidade insanável.

8ª — Além disso, porque um acto inválido necessariamente não pode ser sanado por outro que o precede temporalmente.

9ª — Por outro lado, o não exercício da faculdade conferida ao interessado por aquele artigo 22º e o decurso do respectivo prazo, não exime a Administração Fiscal de dar cumprimento ao disposto nos artigos 21 º desse mesmo diploma legal e 268º nº 3 da CR Portuguesa, fundamentando o acto tributário.

10ª — Mas o acto tributário não vem minimamente fundamentado, nem de facto, nem de direito, nem contém sequer a assinatura do seu autor.

11ª — A liquidação, nos termos da al. b) do artigo 70º do CIRC, tem de ser efectuada pelo Serviços Centrais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, razão pela qual nunca poderia ser o Exmº Sr. Director Distrital de Finanças de Viseu o seu autor, e não o sendo, também o não poderia fundamentar.

12ª — Contudo, o douto despacho daquele Ex.mº Director apenas ordena a efectuação de diligências, não dizendo quais, para a arrecadação dos alegados impostos em falta.

13ª — Tal despacho não constitui fundamentação expressa do acto tributário, nem mera declaração de concordância.

14ª — Em todo o caso, o relatório dos Serviços de Fiscalização não contém em si qualquer fundamento do acto tributário.

15ª — Propondo, sem qualquer fundamento, um elevado e indevido lucro tributável, como justificação de que "o contribuinte poderá, se assim o entender, recorrer às garantias e meios de defesa que legalmente lhe são facultados, apresentando eventualmente provas e informações", nele se reconhece, porém, que "parte dos documentos «falsos» correspondem a custos efectivos", mas não indica quais os documentos e custos efectivos.

16ª — Do elenco dos factos que o Tribunal recorrido considerou provados, não se pode concluir — bem pelo contrário — a fundamentação do acto tributário, dele não constando sequer a assinatura do seu autor.

17ª — O tribunal recorrido por ter julgado improcedente o recurso violou:

Dada a determinação da matéria colectável com recurso aos métodos indiciários, por aplicação dos artigos 51º e 52º do CIRC, o artigo 104º, nº 2. da C. R. Portuguesa, por serem aquelas normas inconstitucionais; por não se encontrar fundamentado o acto tributário, nem dele constar a assinatura do seu autor, os artigos 21º do C. P. Tributário e 123º e 125º do C.P. Administrativo e 268º, nº 3 da C. R. Portuguesa; por não ter a Administração Fiscal notificado à impugnante a fundamentação do acto tributário — na hipótese de se considerar que a fundamentação do acto existe — os artigos 21º do C.P. Tributário e 268º da C.R. Portuguesa.

18ª — O acto tributário é, como vem referido, nulo, dadas as disposições conjugadas dos artigos 21º do C.P. Tributário, 123º, 125º e 133º, al. d) do C.P. Administrativo e 3º, nº 2 e 268º, nº 3 da C.R. Portuguesa. Uma vez que o Tribunal recorrido, na sua aplicação concreta, incorreu em erro de interpretação dos sobreditos preceitos do C. P. Tributário e do C. P. Administrativo, violou, também desse modo, estes dois preceitos da nossa Lei Fundamental.

Nestes termos e nos melhores de direito, que mui doutamente serão supridos, deve conceder-se provimento ao presente recurso e, consequentemente, revogando-se o acórdão recorrido:

a) Declarar-se que a Administração Fiscal recorreu aos métodos indiciários na determinação da matéria colectável, por aplicação dos artigos 51º e 52º do CIRC, que são inconstitucionais, violando, deste modo, o disposto nº 2 do artigo 104º da C. R. Portuguesa;

Se assim, se não entende,

b) Declarar-se nulo e de nenhum efeito o acto tributário, por não se encontrar fundamentado, nem de facto, nem de direito, e, no caso de se considerar existente essa fundamentação, por esta não ter sido notificada à impugnante, sendo violados nestas situações os artigos 21º do C.P. Tributário, 123º e 15º do C. P. Administrativo e 3º, nº 2 e 268º, nº 3 da C.R. Portuguesa.", nº 3 da C.R. Portuguesa."

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Magistrado do MP emitiu o seguinte parecer:

"1 Como é sabido, este STA, nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª Instância, tem poderes de cognição limitados a matéria de direito (art. 21º, nº 4 do ETAF), entendendo-se que tal limitação de poderes de cognição deste mais Alto Tribunal tem o mesmo alcance que a que a lei processual civil atribui ao STJ em recurso de revista, pelo que o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo STA quando haja ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de um determinado meio de prova (art. 722º, nº 2 do CPC).

Por isso, no caso dos autos, não tendo sido invocado qualquer erro desse tipo, tem de ter-se por assente a matéria fáctica dada como provada pelo acórdão recorrido, que temos, assim, que acatar (art. 729º, nº 2 do CPC).

E desta, como bem se refere no aresto *a quo,* resulta claro que a fixação do lucro colectável que originou a liquidação adicional de IRC, se fez através do recurso de correcções técnicas e não de métodos indiciários.

Sendo assim, falece desde logo a conclusão 1a da sua motivação, bem como a violação do disposto nos arts. 51º, 52º e 53º do CIRC e a questão da sua inconstitucionalidade suscitadas nas conclusões 2ª, 3ª e 4ª da mesma motivação.

2 — Alega ainda a recorrente que a liquidação não se encontra fundamentada e que a mesma não lhe foi notificada, pelo que seria ilegal.

Salvo o devido respeito por melhor opinião, também não cremos que lhe assista qualquer razão.

Como vem entendendo este STA, a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, principalmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa.

Para ser atingido esse objectivo, a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do acto a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o acto, de forma a poder saber-se, claramente, as razões por que se decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente (vide, por todos, Ac. de 28106100, in Rec. nº 22.883).

Posto isto e voltando ao caso dos autos, imposta, desde logo, referir que foi feito um exame à escrita da recorrente do qual resultou a elaboração do relatório de fls. 15 a 28, relatório este que, a nosso ver, é claro e esclarecedor na sua análise e conclusões.

Por outro lado, esse mesmo relatório foi entregue à recorrente em 16/11/95 [vide al. g) do elenco probatório].

Posteriormente, a recorrente recebeu conjuntamente com a liquidação, fotocópia do mapa de apuramento modelo 22 de onde constam as razões de facto e de direito que determinaram a alteração do lucro tributável e, consequentemente, da liquidação adicional, razões essas que mais não são do que a transcrição das conclusões daquele relatório.

Daí que, sendo aquele relatório claro e esclarecedor não se pode deixar de concluir que, tal como se decidiu no aresto recorrido, o acto tributário impugnado se encontra formal e substancialmente fundamentado, já que o contribuinte ficou, pois, 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, assim, em condições de poder contraditar a decisão administrativa, controvertendo a sua base factual de apoio e, consequentemente, a sua legalidade.

Por último e contrariamente ao agora alegado, não é verdade que a recorrente não tivesse sido notificada da alteração da matéria colectável e da respectiva liquidação.

Como já referimos foi-lhe notificado, em primeiro lugar, o relatório do exame à escrita, nos termos do disposto no art. 75º, nº 5 do CPT (vide fl. 12) e, depois, a própria liquidação com o relatório de exame à escrita [vide als. b), c) e e) do elenco do probatório].

De qualquer forma e mesmo que tal não tivesse acontecido, nunca poderia proceder a pretensão da recorrente.

Com efeito e como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA, a falta de notificação da fundamentação de um acto de liquidação não gera a invalidade deste, mas apenas a sua ineficácia, conferindo ao contribuinte apenas a possibilidade de requerer a notificação da fundamentação ou a passagem de certidão que a contenha, nos termos do disposto no ar? 22º do CPT (vide, por todos, ac. de 10/02/99, in rec. nº 23.093).

Por outro lado, é também patente que não se encontra violado o art. 268º, nº 3 da CRP que a recorrente cita, na medida em que este preceito apenas impõe a notificação aos interessados dos actos administrativos na forma prevista na lei, exigindo fundamentação expressa quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Não impõe, contudo, a notificação desses fundamentos, que será feita nos termos da lei ordinária, pelo que a não notificação

dos mesmos não gera a invalidade do acto tributário, existindo para o efeito o já citado art. 22º.

3 — Por último, alega a recorrente a ilegalidade da liquidação pelo facto de não ter sido emitida pelos serviços centrais da DGCI e de não conter a assinatura do seu autor.

Salvo o devido respeito que sempre nos merece opinião contrária, também carece de razão nesta parte.

Na verdade e em relação à primeira questão, basta atentar no documento de fl. 9 (modelo 20) para facilmente se concluir que este foi elaborado pelo Ministério das Finanças, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, limitando-se a intervenção da DDF de Viseu a proceder à sua notificação à recorrente (vide fl. 8).

Em relação à segunda daquelas questões, é inquestionável que a liquidação não está assinada.

Mas não é menos verdade que se trata de um documento autêntico, emitido pela entidade competente e que desse facto não resulta qualquer diminuição das garantias do contribuinte, pelo que a falta de assinatura do seu autor, constituindo um mero erro formal, não pode ter as consequências alegadas pela recorrida.

Nestes termos, deve ser negado provimento ao presente recurso."

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

Em sede factual, vem apurado que:

"a) A escrita/contabilidade da impugnante foi objecto de uma acção de fiscalização efectuada por um funcionário afecto ao Serviço de Prevenção e Inspecção Tributária, da Direcção Distrital de Finanças de Viseu — fls. 15 a 42, em consequência da qual foi alterada a matéria colectável para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) do ano de 1991, dando origem à liquidação adicional no montante de 17.769.305$00.

b) A liquidação foi remetida à impugnante em 31/01/96, mediante o ofício nº 2823, com a indicação do processo nº 133/19.5 — documentos nºs 1 e 2 junto com a petição.

c) Nessa liquidação consta a indicação da entidade que praticou o acto, a indicação da destinatária e os seguintes dizeres: "Fica V. Ex.ª notificado para, no prazo de 30 dias, a contar do 3º dia posterior ao do registo, efectuar pagamento, mediante apresentação de nota de cobrança que se junta, de importância de 17.769.305$00, proveniente da liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 1993 efectuada nos termos do artigo 77º do CIRC, conforme demonstração anexa..." — documento nº 2 junto com a petição.

d) Dela não consta qualquer assinatura — documento nº 2 junto com a petição.

e) O ofício nº 2823 refere: "para efeitos de documentar a liquidação nº 8310002770 de IRC do ano de 1993 na importância de 17.769.305$00, cujas notas de cobrança/notíficação e de apuramento do rendimento colectável e cálculo do imposto fazem parte integrante da presente remessa, junto envio a V. Ex.ª fotocópia da fundamentação das alterações à declaração Modelo 22, que serviu de base à respectiva liquidação, para querendo reclamar ou impugnar a liquidação, devendo a mesma ser entregue na Repartição de Finanças da área da sede." — documento nº 1 junto com a petição.

f) Acompanhou o referido ofício e o documento de cobrança/recibo um documento "Mapa de apuramento — Mod DC-22"- documento nº 3 junto com a petição.

g) Em 16 de Novembro de 1995 a impugnante requereu "fotocópia do relatório de exame à escrita efectuada à empresa pela Direcção

de Finanças de Viseu", que lhe foi entregue documento nº 5 junto com a petição.

h) O prazo para pagamento voluntário do imposto terminou em 03/04/96 informação de fls. 45/46.

i) A Impugnação foi deduzida em 18/04/96 — fls. 2."

Vejamos, pois:

Desde logo, não é exacta a afirmação da recorrente de que "a liquidação nos presentes autos tem por base a determinação da matéria colectável pelos métodos indiciários".

Como se vê da decisão recorrida, foi efectuada uma acção de fiscalização à impugnante em consequência da qual lhe foi alterada a matéria colectável, do que resultou a liquidação adicional ora impugnada, com base em correcções técnicas derivadas da emissão de facturas falsas e documentos sem forma legal, além de movimentos contabilísticos sem suporte documental.

Não houve, assim, utilização de métodos indiciários.

Pelo que improcedem as conclusões 1 a 4.

Dispõe o art. 21º nº 1 do CPT, epigrafado "direito à fundamentação", que "as decisões em matéria tributária, que afectem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes conterão os respectivos fundamentos de facto e de direito.

Tal direito constitui garantia expressa dos contribuintes, nos termos do seu art. 19º al. b).

O conteúdo e os requisitos da fundamentação estão, para o que ora interessa, expressos nos art. 82º do CPT e 125º do CPA, correspondentes, no essencial, ao art. 1º nº 2 e 3 do Dec-Lei nº 256-A/77 de 17/6 — cfr., todavia, o art. 77º da LGT.

Pretende-se o reforço das garantias da legalidade administrativa e dos direitos individuais dos cidadãos perante a Administração Pública, considerando-se que a falta de fundamentação das suas decisões dificulta, muitas vezes, a sua impugnação, graciosa ou contenciosa, ou sequer, como expressava o relatório do falado dec-lei, uma "opção conciente entre a aceitação da sua legalidade e a justificação de um recurso contencioso".

Exige-se, pois, em geral, a fundamentação dos actos administrativos — cfr. art. 124º do CPA — e tributários — art. 82º do CPT.

Aliás, o referido direito, com relação aos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, constitui hoje, princípio constitucional, de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias enunciados no título II da parte 1ª da Constituição da República — art. 268º.

A fundamentação há-de ser expressa, através duma 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.

Podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que, neste caso, constituirão parte integrante do respectivo acto (fundamentação por adesão ou remissão).

Pelo que, em tal caso, o despacho integra nele próprio o parecer, informação ou proposta que, assim, em termos de legalidade, terão de satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

Por outro lado, é equivalente à falta de fundamentação, a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareça, concretamente, a motivação do acto.

O que tudo constitui jurisprudência e doutrina tão correntes, que se torna desnecessária a sua enumeração aqui e agora.

"Importa, pois, que o contribuinte, destinatário da decisão, fique minimamente ciente do iter volitivo da administração no que concerne à determinação da matéria colectável.

A violação destes requisitos da decisão implica a respectiva ilegalidade, fundamento de subsequente anulação, em sede de impugnação judicial da correspondente liquidação — art. 89º e 120º al c) do CPT.

Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão CPT Anotado, 2ª edição, pág. 165.

Todavia, uma coisa é a fundamentação ao acto tributário, outra bem diferente é a respectiva notificação.

A eventual irregularidade da notificação não gera qualquer vício de forma do acto impugnado pois não respeita à validade do mesmo mas à sua eficácia, não aos elementos do acto propriamente dito mas à realização deste na ordem jurídica.

Tal notificação não constitui mais que um acto complementar que apenas assegura a plena eficácia do acto comunicando.

O que, aliás, constitui jurisprudência uniforme e reiterada deste STA.

Cfr., por mais recentes, os Acds. de 10/02/99 Rec. 23.093, 23/09/98 Rec. 15.224, 11/03/98 Rec. 22.004, 12/02/98 Rec. 14.320, 24/09/97 Rec. 17.398, 14/05/97 Rec. 19.724, 16/04/97 Rec. 21.055,19/02/97 Rec. 21.001, 06/06/95 in Acd Dout 416117-968 e do TC de 08/Out/96 in *D. Rep.,* 21 série, de 13/12/96.

Ora, nos autos, o acto de liquidação mostra-se fundamentado no dito relatório da Inspecção — fls.15 a 28 dos autos -, claro e esclarecedor na sua análise e conclusões.

Certo que o acto de liquidação não faz, para ele, remissão expressa mas tal não é necessário quando, como é o caso, atento o fim meramente instrumental prosseguido pela exigência da fundamentação do acto, a decisão se situa indubitavelmente num determinado quadro legal e fáctico perfeitamente cognoscível do ponto de vista de um destinatário normal e até conhecido concretamente pela recorrente.

Cfr. o Ac. da 1ª Secção do STA de 25/05/93 Rec. 27.387.

Na verdade como resulta expresso do probatório, não só tal relatório foi entregue, em 16/11/95 como a mesma recebeu posteriormente, em conjunto com a notificação da liquidação impugnada, fotocópia do mapa de apuramento mod. 22, daí constando as razões de facto e de direito que determinaram a alteração do lucro tributável, base da mesma.

Daí que, como refere o MP, "sendo aquele relatório claro e esclarecedor, não se pode deixar de concluir que, tal como se decidiu no aresto recorrido, o acto tributário impugnado, se encontra formal e substancialmente fundamentado, já que o contribuinte ficou, pois, 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, assim, em condições de poder contraditar a decisão administrativa, controvertendo a sua base factual de apoio e, consequentemente, a sua legalidade."

Improcedem, assim, as conclusões 5 a 9 e 13 a 15.

Finalmente, e ao contrário do que pretende a recorrente, a indicada liquidação foi efectuada pelos Serviços Centrais da DGCI, limitando-se a Direcção Distrital de Finanças de Viseu a proceder à predita notificação — cfr. fls. 9 e 10.

Certo que tal liquidação não está efectivamente assinada mas tal constitui mera irregularidade, sem quaisquer consequências.

Na verdade, não há qualquer dúvida acerca da entidade — a competente — de onde promana o documento.

Depois e em matéria de contencioso tributário, a subordinante está no acto praticado e não no seu autor.

Tais actos são praticados em serviços (da DGCI) e as respectivas coordenadas jurídicas — competência, meio contencioso idóneo — são determinadas pelo acto, que não pelo seu autor. .

O que bem se compreende se se atentar em que estão em causa os chamados "actos massa", isto é, actos praticados em número incontável e sistematicamente em que, naturalmente, não é de exigir o mesmo rigor formal de um qualquer outro acto administativo praticado para uma única situação concreta.

Tanto mais que, se é certo que todas as formalidades são, em principio essenciais, não é menos exacto que mesmo elas se podem degradar em não essenciais e irrelevantes nas suas consequências jurídicas se, como é caso, se alcançou o objectivo pretendido pela lei, como ora acontece, dada a apontada e segura proveniência do acto impugnado.

Também, pois, entre nós nem sempre o vício de forma tem relevo invalidante.

Cfr. Sérvulo Correia, Noções de Direito Administrativo pág. 386 e Santos Botelho e outros, CPA Anotado pág. 418.

Assim, se, apesar da omissão da formalidade legalmente imposta, for atingido o objectivo visado pela lei, não há qualquer invalidade a decretar.

Também, pois, por aí, é de concluir pela irrelevância da alegada falta de assinatura.

Pelo que improcedem as restantes — e, consequentemente todas — conclusões do recurso.

Cfr., aliás em caso semelhante, o recente Ac. deste STA, de 22/XI/00 Rec. 25.389.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª instância o Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, apenas conhece de matéria de direito - art. 32º n.º 1 al. b) do ETAF e art. 167º do CPT.

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto., competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42º n.º 1 al. a) do ETAF.

Recurso: 25.890; Recorrente: Sociedade de Construções Pinto Coelho & Real, Lda; Recorrida: Câmara Municipal de Valongo; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1.ª Instância do Porto, 2.º Juízo, 2.ª Secção, que absolveu da instância a ora Recorrida Câmara Municipal de Valongo, nos autos de impugnação judicial que deduzira contra liquidação de taxa urbanística no montante de 3.319.400$00, por desta não ter sido previamente interposta ou deduzida a necessária impugnação ou reclamação junto dos órgãos autárquicos competentes (art. 22º n.º 2 da Lei n.º 1/87, de 06.01), daquela decisão interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo a impugnante Sociedade de Construções Pinto Coelho e Real, Limitada, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões - cfr. pontos 1 a 7 de fls. 78 e 79 -, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois douto parecer suscitando a questão prévia da. incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º n.º 4, 32º n.º1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF por, em seu esclarecido entender, o presente recurso não versar exclusivamente matéria de direito.

Uma vez que, aduz, nas conclusões 1ª, 2ª e 3ª das suas alegações a Recorrente invoca factos que não constam do elenco probatório da sindicada sentença e que, por isso, naturalmente, não foram tidos em conta na decisão impugnada.

E, por isso, de harmonia com os referidos preceitos legais, reclama decisão que, acolhendo o entendimento sufragado, declare a suscitada incompetência em razão da hierarquia.

Notificada a Recorrente sobre a "questão prévia" assim suscitada - art 704º do CPC -, nada lhe opôs, antes e desde logo requereu a oportuna remessa ao tribunal competente - cfr. requerimento de fls. 87 e 89.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Em primeiro lugar e prejudicialmente da suscitada questão prévia.

Questão que, adiante-se desde já, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público, nas apontadas conclusões das suas

alegações os Recorrentes invocam factos que não só não foram estabelecidos pela sindicada decisão, como, nela, não foram naturalmente levados em conta ou considerados - tenha-se presente a matéria de facto fixada na impugnada sentença descriminada nos três pontos de fls. 59 dos autos.

Alega, com efeito e além do mais, ao arrepio da matéria de facto estabelecida, que:

"1 - A Câmara Municipal de Valongo não provou na referida acção ter realizado ou que vá realizar quaisquer obras de urbanização, nem quaisquer trabalhos respeitantes às infra-estruturas existentes em consequência do licenciamento ou realização de obras de urbanização ou a instalação das existentes no local, em consequência do licenciamento da mesma construção.

2 - Tais obras foram levadas a cabo exclusivamente pela impugnante, ora recorrente, nomeadamente os ramais de saneamento e de águas pluviais desde o local onde existiam até aos limites do prédio, ao longo do arruamento existente, tendo tais obras custado à impugnante 2.028.956$00, obras estas exigidas pelo Município como condição para autorização da construção e que o Município aproveitou para as disponibilizar para o interesse público, uma vez que ligou ou vai ligar todos os prédios ao longo do arruamento a estas infra-estruturas levadas a cabo pela impugnante.

3 - No caso concreto, por se tratar de um condomínio fechado o arruamento, o sistema de iluminação, redes de águas pluviais e de saneamento, abastecimento de água são privativos e daí que os custos de manutenção destas infra-estruturas são da responsabilidade do condomínio do prédio e não do Município, reduzindo substancialmente as despesas públicas afectas ao concreto aglomerado residencial."

Significa isto que a controvérsia proposta nas alegações e conclusões do presente recurso se não circunscreve, como deveria, exclusivamente a questões e matéria de direito e que, por isso mesmo, procede integralmente a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Já que, na verdade e nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, é antes o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, o hierarquicamente competente para dele conhecer.

Esta é a constantemente afirmada, pacífica e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Assim e ante o disposto no art. 705º nº 1 do CPC para o julgamento sumário pelo relator, até por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades.

Nos termos dos invocados arts. 32º n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e 167 do CPT, com referência ao art. 109º n.º 2 daquele estatuto.

Acordam os Juízes desta Secção em julgar procedente a "questão prévia" suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso, Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, ao qual, após o trânsito e face ao requerido a fls. 87 e 89, deverão ser remetidos os presentes autos.

Custas pelo Recorrente fixando a taxa de justiça em 20.000$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio de Barbosa.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Fixação da matéria de facto. Poderes do Supremo Tribunal Administrativo. Poderes do Tribunal Central Administrativo. Ordem de realização de diligências. Exercício da gerência por procuração.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Nos casos de uso pelo tribunal de 2.ª instância dos poderes conferidos pelo art. 712.º do C.P.C., os poderes de controlo do Tribunal com poderes de revista são bastante limitados, restringindo-se à legalidade formal do uso de tais poderes, mas sem entrar na apreciação directa do valor das provas produzidas,

2 — Os poderes previstos naquele artigo de anular da decisão da 1.ª instância e de ordenar a ampliação da matéria de facto podem ser exercidos oficiosamente.

3 — A decisão sobre a suficiência ou não dos elementos que constam do processo para tomar posição sobre qualquer ponto da matéria de facto, fora dos casos em que seja atribuída por lei força probatória determinada a algum meio de prova, é da exclusiva competência das instâncias.

4 — O tribunal com poder para fixar a matéria de facto pode ordenar as diligências que entender para averiguação dos factos alegados (arts. 99.º, n.º 1, da L.G.T. e 40.º, n.º 1, do C.P.T.).

5 — A questão da eventual existência de uma procuração enquadra-se no apuramento do exercício de facto da gerência, pois pode ser considerada como uma forma indirecta desse exercício.

6 — A admitir-se que tenha havido exercício da gerência por procuração, com efeitos a produzirem relativamente ao mandante, não estará afastada a possibilidade de a actuação culposa que se entender necessária para justificar a responsabilidade subsidiária ser imputável directamente ao hipotético procurador.

Recurso n.º 25912, em que são recorrente Manuel da Silva Freitas, e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — MANUEL DA SILVA FREITAS, residente em Aveleda, deduziu oposição à execução fiscal que contra ele reverteu na qualidade de responsável subsidiário da firma TEXPOR — TÊXTIL EXPORTADORA, LDA.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto julgou a oposição procedente.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, que lhe deu provimento, ordenando a baixa do processo à 1.ª instância para aí, após a realização das diligências de prova consideradas necessárias, ser fixada a matéria de facto que possibilite a prolação de nova decisão.

Não se conformando com esta decisão, o oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, onde apresentou alegações com as seguintes conclusões;

A — A Fazenda Publica em nenhum ponto da sua douta alegação atacou a matéria dada como provada com o fundamento na existência de qualquer eventual procuração.

B — Nem em ponto algum da sua alegação refere o depoimento da terceira testemunha como possível de indiciar a alteração da matéria de facto.

C — Não pode o Tribunal *ad quem* substituir-se à parte em tal alegação e no respectivo conhecimento dessa matéria.

D — Violou o douto acórdão em crise o disposto nos artigos 660 e 661 do C.P. Civil. Sem prescindir

E — A testemunha indicada terá referido em procuração passada ao pai José da Silva Oliveira.

F — O recorrente não é filho do José da Silva Oliveira.

G — Não se alcança em como as diligências a efectuar possam vir a alterar a matéria dada como provada em 1.ª Instância.

H — Foi pois, bem fixada a factualidade em sede de 1.ª Instância não se justificando qualquer diligência probatória pelas razões indicadas no douto acórdão em crise.

I — Violou o douto acórdão em crise o disposto nos artigos 712º nº 1 do C.P. Civil.

J — As contribuições em dívida dizem respeito aos anos de 1986, 1987, 1988 e 1990.

L — A Fazenda Pública não alegou, e competia-lhe, que fosse imputável ao recorrente a insuficiência do património social da sociedade devedora originária.

M — Também a esse respeito nada se provou.

N — As diligências probatórias sugeridas em nada poderão alterar a prova a este respeito já produzida nos autos.

O — Violou a douta decisão em crise o disposto nos artigos 13º do D.L. 103/80, 16º do DL 68/87, 487, n.º 1 e 342º do C. Civil e 78º do C.S. C e demais legislação aplicável.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso pelas seguintes razões:

1 — Desde logo importa referir que, de entre as contribuições em dívida ao CRSS, constam as relativas aos anos de 1986/1987 [vide al. a) do probatório].

Sendo assim e para além do regime previsto no Decreto-Lei n.º 68/87 de 9/2, é também aqui aplicável o regime consagrado nos arts. 16º do CPCI e 13º do Decreto-Lei nº 103/80 de 9/5.

Por força destes últimos preceitos legais, os gerentes eram responsáveis, pelo período da sua gerência, pessoal e solidariamente, por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dividas ao Estado e contribuições para a Previdência.

Tratava-se de uma responsabilidade *ex lege,* assente num critério de culpa funcional que prescindia da imputação subjectiva, bastando a simples gerência (vide Ac. de 19/1 /00, in rec. n.º 24.345).

Por outro lado, tem vindo esta STA a entender que, podendo a gerência ser exercida por procurador ou mandatário e produzindo os actos praticados por este os seus efeitos na esfera jurídica do mandante, deve este ser considerado gerente de facto para atribuição da dita responsabilidade (vide, por todos, Acs. de 17/12/97 e de 14/2/01, *in* recs. nºs 21.333 e 25.594, respectivamente).

Por último, importa também referir que o TCA conhece de matéria de facto e de direito (art. 39º do ETAF), podendo reapreciar aquela ou ordenar a sua ampliação quando o considere indispensável (art. 712º do CPC).

2 — Ora, no caso dos autos e como se refere no aresto recorrido, no recurso interposto para o TCA a FP, por um lado, questiona a matéria de facto fixada pelo TT de 1.ª Instância (vide conclusão 70) e, por outro, do depoimento da testemunha id. a fl 95, resulta que, quer pelo recorrente, quer pelos demais gerentes, foi passada procuração a José da Silva Oliveira.

Sendo assim e uma vez que, como vimos, os actos praticados pelo procurador ou mandatário produzem efeitos na esfera jurídica do mandante, devendo este ser considerado gerente de facto para atribuição de responsabilidade, pelo menos nesta parte e como decidiu o Tribunal *a quo,* importava ampliar a matéria de facto por forma a obter um melhor conhecimento e esclarecimento dos termos e forma de tal procuração, bem como da identificação dos mandantes e data da sua elaboração.

Tudo, contrariamente ao agora alegado pelo recorrente, nos termos do disposto no art. 712º, n.º 4 do CPC.

Por outro lado e nesta parte, também não releva para o "efeito que ocorra ou não culpa do revertida na insuficiência do património da originária devedora, já que tal condicionalismo, quanto à responsabilidade dos gerentes, resultante da aplicação do decreto-lei n.º 68/87, só surge com a entrada em vigor, em 9/2/97, deste decreto-lei.

3 — Nestes termos, deve ser negado provimento ao presente recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Foi instaurada execução por dívida ao CRSS, no montante de esc. 69.949.113$00, contra TEXPOR — Têxtil Exportadora, L.da, do ano de 1990 ESC. 12.117.861$00 e 463.546$00, do ano de 1987

Esc. 13.754.288$00, do ano de 1988 Esc. 6.161.784$00, do ano de 1988 Esc.14.206.159$00, do ano de 1989 Esc. 13.097.238$00, do ano de 1986/1987 Esc. 10.048. 561$00 e ano de 1976 Esc. 97.676$00;

b) por auto de diligências verificou-se não ter a executada quaisquer bens penhoráveis e ordenou-se a reversão contra os gerentes;

c) o oponente na sequência de tal despacho foi citada para execução como responsável subsidiária em 13/9/96;

d) o oponente foi nomeado gerente da sociedade por escritura de alteração total do pacto de 1988;

e) a sociedade obrigava-se com a assinatura de dois sócios sendo que entre elas era obrigatória a assinatura de uma das gerentes Ana Paula ou Ângela Maria;

f) em 31/3/88 reuniram todos os sócios da TEXPOR os quais deliberaram reiterar o exercício da gerência por parte do José da Silva Oliveira que a vinha a exercer e protestaram a impossibilidade de exercer a gerência devido a trabalharem noutros locais;

g) no âmbito da actividade da Texpor o Sr. José da Silva Oliveira, pelo menos, desde de 1980 até Janeiro de 1993 deu ordens aos empregados e aos que ali prestavam serviços, contratou e despediu pessoal, interveio nos contratos celebrados pela sociedade e assinava os cheques para pagamento do salários;

h) o oponente foi sempre controlador de tráfego aéreo na TAP;

i) quanto à dívida de 1976 a execução foi instaurada em 12/11/85 e esteve a execução parada entre 12/2/87 e 6/8/93 e 4/10/93 e 31/5/95.

3 — Nos recursos de processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância, o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de matéria de direito (art. 21.º, n.º 4 do E.T.A.F.).

Mesmo que se entenda que tal limitação dos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo tem o mesmo alcance que a que a lei processual civil atribui ao Supremo Tribunal de Justiça em recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo quando haja ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (art. 722.º, n.º 2 do Código de Processo Civil).

Nos restantes casos, como resulta do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 729.º do Código de Processo Civil, o Supremo Tribunal Administrativo tem de limitar-se a aplicar aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido o regime jurídico que julgue adequado.

A jurisprudência tem vindo a entender, na sequência de tal regime legal, que mesmo nos casos de uso pelo tribunal de 2.ª instância dos poderes conferidos pelo art. 712.º daquele diploma, os poderes de controlo do Tribunal com poderes de revista são bastante limitados, restringindo-se à legalidade formal do uso de tais poderes, mas sem entrar na apreciação directa do valor das provas produzidas ([1]).

4 — No caso em apreço, no recurso interposto pela Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo era impugnada a fixação da matéria de facto efectuada pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância.

([1]) Neste sentido, entre muitos outros, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça:

— de 29-6-66, publicado no Boletim do Ministério da justiça, n.º 156, página 345; — de 27-2-73, publicado no Boletim do Ministério da Justiça, n.º 224, página 132; — de 9-12-82, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 322, página 321, e — de 4-1-86, publicado no Boletim do Ministério da justiça, n.º 362, página 501;

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância, no ponto censurado pelo Tribunal Central Administrativo, havia considerado não provado que o oponente representava a executada originária, por uma das testemunhas ter dito que nenhuma das pessoas que indicou exerceu o cargo de gerente para que foi nomeado, por terem emitido procuração dando poderes a seu pai, José da Silva Oliveira, para gerir a empresa executada originária.

Entendeu o Tribunal Central Administrativo que, referindo esta testemunha ter sido emitida procuração e sabendo-se que o mandatário age no interesse e em representação do mandante, impunha-se, pelo menos, o esclarecimento dos termos e forma de tal procuração, bem como quais os mandantes e a altura em que a mesma foi emitida.

Não tendo sido efectuado tal apuramento, o T.C.A. entendeu que existe insuficiência probatória susceptível de influenciar o exame da causa, ordenando que se proceda a diligências tendentes a esclarecer os factos que considerou importantes clarificar, designadamente inquirição de testemunhas ou junção de original ou cópia da procuração referida, a fim de se proceder a ampliação da matéria de facto.

5 — Estabelece o n.º 4 do art. 712.º do C.P.C. que «se não constarem do processo todos os elementos probatórios que, nos termos da alínea a) do n.º 1, permitam a reapreciação da matéria de facto, pode a Relação anular, mesmo oficiosamente, a decisão proferida na 1.ª instância, quando repute deficiente, obscura ou contraditória a decisão sobre pontos determinados da matéria de facto ou quando considere indispensável a ampliação desta; a repetição do julgamento não abrange a parte da decisão que não esteja viciada, podendo, no entanto, o tribunal ampliar o julgamento de modo a apreciar outros pontos da matéria de facto, com o fim exclusivo de evitar contradições na decisão».

Como se vê por esta disposição, os poderes conferidos ao Tribunal de 2.ª instância para reapreciar a matéria de facto são oficiosos e, por isso, o seu exercício não está dependente da iniciativa das partes.

A decisão sobre a suficiência ou não dos elementos que constam do processo para tomar posição sobre qualquer ponto da matéria de facto, fora dos casos em que seja atribuída por lei força probatória determinada a algum meio de prova, é da exclusiva competência das instâncias, pois consubstancia uma pura decisão de facto, que não depende da apreciação de qualquer norma jurídica.

Por outro lado, também é inequívoco que o Tribunal pode ordenar as diligências que entender para averiguação dos factos alegados (arts. 99.º, n.º 1, da L.G.T. e 40.º, n.º 1, do C.P.T.).

No caso, a Fazenda Pública alegou no recurso para o Tribunal Central Administrativo, como já fizera perante a 1.ª instância, que o oponente exerceu de facto a gerência (conclusão 7.ª), ao contrário do que se deu como provado na sentença recorrida.

— de 4-12-86, proferido no recurso n.º 74280, publicado no Boletim do Ministério da justiça n.º 362, página 501;

— de 30-1-92, proferido no recurso n.º 81504;

— de 23-4-92, recurso n.º 81624;

— de 21-11-1996, proferido no recurso n.º 397/96; e

— de 16-04-1998, proferido no recurso n.º 16/98.

A questão da eventual existência de uma procuração enquadra-se neste apuramento do exercício de facto da gerência, pois pode ser considerada como uma forma indirecta desse exercício ([2]).

Também se insere no âmbito desses poderes para fixação da matéria de facto a determinação das diligências a efectuar.

Por isso, não pode este Supremo Tribunal Administrativo censurar a decisão do Tribunal Central Administrativo sobre tal insuficiência.

Assim, verificando-se uma situação enquadrável naquele n.º 4 do art. 712.º, tendo o Tribunal Central Administrativo agido no âmbito dos seus poderes de cognição e não dependendo o exercício de tais poderes da iniciativa das partes, não ocorreu a violação do preceituado nos arts. 660.º e 661.º do C.P.C, pois o Tribunal Central Administrativo não conheceu de questão de que não pudesse conhecer.

6 — O oponente pretende neste recurso fazer prova de que não é filho de José da Silva Oliveira, que se provou exercer funções de gerência [alíneas f) e g) da matéria de facto fixada].

Juntou, para o efeito, uma certidão de nascimento, que é documento com força probatória plena.

Com esta prova, pretende o recorrente que se considere que não se justifica a anulação da decisão da matéria de facto, pois a testemunha que referiu a passagem de procuração «para o seu pai, José da Silva Oliveira gerir a Texpor — Têxtil Exportadora, Lda».

Como é óbvio, a única interpretação desta afirmação não é a de que o referido José da Silva Oliveira seja pai do oponente, pois pode ser interpretada como pretendendo dizer que aquele é pai da própria testemunha.

Por isso, o facto de o oponente não ser filho daquele José da Silva Oliveira, não permite considerar injustificada a ampliação da matéria de facto ordenada pelo Tribunal Central Administrativo.

Assim, não há qualquer violação do preceituado no art. 712.º do C.P.C.

7 — Afirma ainda o recorrente que as contribuições em dívida dizem respeito aos anos de 1986, 1987, 1988 e 1990 e que a Fazenda Pública não alegou que fosse imputável ao oponente a insuficiência do património social.

O oponente sustenta que, a esse respeito, nada se provou e que, não sendo feita prova desta insuficiência, está afastada a possibilidade de as diligências ordenadas alterarem a prova que resulta dos autos.

Quanto à invocada falta de alegação de tal imputabilidade, trata-se de afirmação que não corresponde à verdade, pois a Fazenda Pública faz tal afirmação nos arts. 20.º e 21.º da contestação (fl. 78).

Por outro lado, a admitir-se que tenha havido exercício da gerência por procuração com efeitos a produzirem relativamente ao mandante,

---

([2]) Embora a questão não seja pacífica, assim tem vindo a decidir o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos;

— de 15-3-1995, proferido no recurso n.º 18448, publicado no Apêndice ao Diário da República de 31-7-97, página 760;

— de 26-2-1997, proferido no recurso n.º 20946, publicado no Apêndice ao Diário da República de 14-5-99, página 650;

— de 2-7-1997, proferido no recurso n.º 21502, publicado no Apêndice ao Diário da República de 29-11-2000, página 2124;

— de 27-5-1998, proferido no recurso n.º 19698;

— de 25-6-1998, proferido no recurso n.º 20382;

— de 13-10-1999, proferido no recurso n.º 20368;

— de 5-7-2000, proferido no recurso n.º 25004;

— de 14-2-2001, proferido no recurso n.º 25602.

não estará afastada a possibilidade de a actuação culposa ser imputável directamente ao hipotético procurador.

Para além disso, como refere o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto, em sintonia com a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, relativamente a contribuições dos anos de 1986 e 1987, até à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 68/87, não era necessário a prova da imputabilidade da insuficiência patrimonial para existir responsabilidade subsidiária, pois havia uma responsabilidade *ex lege,* assente numa presunção de culpa funcional.

Assim, não se demonstra que as diligências ordenadas não possam ser úteis.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 40 %.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Vítor Meira.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

IRC. INSTAURAÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL NA PENDÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL.

Doutrina que dimana da decisão:

A instauração da execução fiscal para cobrança de dívida de IRC, achando-se pendente a impugnação judicial da respectiva liquidação, não é prematura, nem ofende o direito ao recurso contencioso, conferido pelo artigo 268º nº 4 da Constituição.

Recurso n.º 25945, em que são recorrente Rodrigues Santos & Abreu Carvalho Ldª e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

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

1. 1. RODRIGUES SANTOS & ABREU CARVALHO, PRONTO A VESTIR, LDA., com sede na Figueira da Foz, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que manteve a sentença do Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra que julgara improcedente a oposição à execução fiscal instaurada para cobrança de dívida de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1992.

Formula as seguintes conclusões:

"A) A presente oposição tornou-se inútil, dado que por força da entrada em vigor do Plano Mateus, a ora recorrente aderiu condicionalmente ao mesmo, aguardando-se a decisão sobre a impugnação judicial das liquidações ora dadas à execução.

B) Não é exacto, o que se escreve no acórdão recorrido que "se mantém a responsabilidade ainda que tenha aderido ou esteja a cumprir um determinado plano de pagamentos", pois a responsabilidade pelos pagamentos advém da liquidação objecto de impugnação e ora dada à execução, pelo que só com a procedência da impugnação cessa a responsabilidade da executada.

C) Por isso, deve julgar-se extinta por inutilidade superveniente da lide, a presente execução, mas sem custas, pois essa inutilidade resulta de ter sido decretada pelo legislador uma forma de suspensão das execuções, enquanto se aguarda a decisão do processo de impugnação.

D) Por outro lado, é prematura a instauração da presente execução, dado que a ora oponente-executada deduziu impugnação judicial e requereu a prestação de caução, que ainda não foi decidida.

E) Na verdade, comprovada a apresentação de impugnação. judicial com o referido fundamento, é ilegal a instauração da presente execução com manifesta violação dos direitos de impugnação da ora oponente, pois constitui direitos dos cidadãos recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra quaisquer actos administrativos, independentemente da sua forma, que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos, nos termos do art. 268º. nº. 4, da Constituição da República.

F) A instauração de execução antes de decorrido o prazo da impugnação fiscal, como aconteceu nos presentes autos, constitui uma flagrante violação dos direitos do contribuinte, sendo o art. 110º., nº. 1 do Cod. Proc. Trib., por violador do art. 268º., nº. 4 da Constituição, uma norma flagrantemente inconstitucional.

G) Provada documentalmente a impugnação judicial do acto dado à execução, e requerido o seu efeito suspensivo, nos termos legais, não pode dar-se andamento à execução da dívida sem que se mostrem não cumpridas as suas obrigações legais, pelo que esse fundamento que integra a alínea h) do nº. 1 do art. 286º. do Cod. de Processo Tributário, deve a presente execução ser declarada extinta.

H) É também inconstitucional a norma do art. 272º. do Cod. Proc. Trib., que obriga à instauração da execução no prazo de 24 horas, após o recebimento do título executivo, sem haver decorrido o prazo de impugnação e sem nesta ter sido dada ao impugnante a possibilidade e garantir a quantia fiscal, na medida em que o seu conteúdo contrasta com "as normas ou princípios da Constituição", nomeadamente os constantes dos art. 106º., nº. 2 e 268º., nº. 4 da Constituição da República.

I) Em consequência da declaração de inconstitucionalidade dessa norma, deve ser declarada a prematuridade da instauração da execução a que se refere a presente oposição, por inexigibilidade da obrigação, fundamento este enquadrável no art. 285º., nº. 1, al. h) do Cod. Proc. Trib., dado que a instauração da mesma ocorreu no período em que ainda era possível à oponente proceder à sua impugnação judicial e à prestação de caução.

J) Por isso, deve a presente oposição ser julgada procedente e provada e, por via dela, declarar-se extinta a execução por não ser devida quantia nela reclamada por a mesma não ser exigível a quantia exequenda, dado a mesma estava a ser objecto de impugnação judicial, (. . .)".

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, por ser nova, e dela

se não dever conhecer, a questão suscitada nas três primeiras conclusões das alegações de recurso, e improcederem as demais conclusões, face à boa interpretação e aplicação da lei feita pelo Tribunal recorrido.

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

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

a) a presente aposição respeita é execução fiscal com o nº 0744-96/100000.2, pendente na 1ª Repartição de Finanças da Figueira da Foz, contra o ora oponente e relativa à liquidação adicional de IRC do ano de 1992, no montante de Esc. 202.316$00.

b) a oponente sustenta redactorialmente que, porque se não verifica quaisquer das situações a que se refere o art. 51 º do CIRC, é ilegal o recurso a métodos indiciários no que respeita à ora oponente, porque só a titulo excepcional é que se pode recorrer aos métodos indiciários.

c) Sustenta, também, que não é verdade que tenha havido qualquer simulação no preço pago;

d) e que a requerente ignora o que foi feito na contabilidade do clube a quem o dinheiro foi pago;

e) Declara ter sido deduzida impugnação tendente a ver anulada a liquidação efectuada com fundamento na errónea quantificação dos valores patrimoniais apresentados pelo relatório da Administração Fiscal".

3.1. Nas três primeiras conclusões das suas alegações de recurso sustenta a recorrente que se tornou supervenientemente inútil a lide executiva, por ter aderido condicionalmente ao chamado "Plano Mateus", e porque se aguarda a decisão da impugnação judicial que deduziu contra a liquidação subjacente à dívida exequenda.

Como bem nota o Exmº. Procurador-Geral-Adjunto, não vem estabelecida, em sede de matéria de facto, a adesão ao "Plano Mateus" invocada pela recorrente. Nem este Tribunal pode, em sede de recurso de revista, fixar o facto, por os seus poderes de cognição se limitarem ao direito, como estatui o artigo 21 º nº 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).

Daí que seja indiferente à sorte do recurso a definição das consequências legais com reflexo na acção executiva de uma eventual adesão àquele "Plano".

Quanto à pendência de processo de impugnação judicial da liquidação que originou a dívida exequenda, as instâncias limitaram-se a fixar que a recorrente "declara" ter deduzido essa impugnação, mas não já que o tenha feito, e, menos, que ela esteja pendente de decisão. Todavia, o que consta do acórdão recorrido, conjugado com o documento de fls. 6 a 8 e a informação oficial de fls. 12 verso, faz com que se deva considerar integrado naquela afirmação, não apenas que a recorrente "declara" ter impugnado, como que impugnou, realmente, a liquidação que originou a execução fiscal a que ora se opõe.

A questão do alcance desta impugnação na execução fiscal instaurada contra a recorrente está conexionada com as que levanta nas conclusões D) a J), que a seguir se tratarão.

3.2. Nestas conclusões defende a recorrente que é prematura a instauração da execução fiscal antes de decidida a impugnação judicial, constituindo essa instauração e prosseguimento violação dos artigos 106º nº 2 e 268º nº 4 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Mas não se vê corno é que a instauração da execução afectou, no caso, o direito ao recurso contencioso, garantido pelo artigo 268º

nº 4 da CRP. É a própria recorrente a afirmar que exerceu esse mesmo direito, impugnando judicialmente o acto tributário de liquidação. A pendência de acção executiva, ou a sua posterior instauração, não constituem entrave a tal exercício, nem o constituíram, de facto, no caso da recorrente.

O que a recorrente parece pretender, mais exactamente, não é ver afirmado o seu direito a reagir, contenciosamente, contra a liquidação, o que já fez, mas evitar que o seu património seja executado para satisfação do crédito de imposto exequendo.

Porém, esta garantia não lha dá o artigo 268º nº 4 da CRP, nem outro qualquer do diploma fundamental. A garantia do direito ao recurso assegura a possibilidade de obter, pela via judicial, a declaração de nulidade, a anulação, ou a modificação dos actos tributários. Mas não garante a intocabilidade do património do devedor em sacrifício ao direito do credor.

Nem a lei ordinária consagra obstáculo legal à instauração e prosseguimento da execução fiscal enquanto estiver por decidir a impugnação judicial do correspondente acto de liquidação. Tal é consequência da chamada "definitividade" do acto tributário de liquidação, que faz com que a obrigação do sujeito passivo da obrigação tributária seja exigível e executória, esgotados os prazos legais previstos para o pagamento voluntário. Dito de outro modo, a Administração Fiscal pode, decorrido que seja o tempo durante o qual o contribuinte deve proceder ao pagamento, e caso ele o não efectue, recorrer aos meios coercivos - rectius, a execução fiscal - para concretizar esse pagamento. A dívida de imposto, a que se chega mediante o acto de liquidação é, por sua natureza, certa, líquida e exigível. Outra coisa diferente é a modificabilidade do mesmo acto tributário de liquidação. O facto de o acto poder, ainda, ser modificado, designadamente, por iniciativa do contribuinte, no processo de impugnação judicial, não torna a prestação inexigível, nem impede a sua executoriedade, apenas permite a alteração do acto tributário, em consequência do que, e neste sentido, ele não se acha, ainda, definitivamente consolidado. Mas, como pode ler-se no sumário do acórdão de 10 de Maio de 2000, proferido no recurso nº 24624, deste Tribunal, "os requisitos das dívidas exequendas tributárias prendem-se com o momento da sua exequibilidade (a certeza afere-se pela referência à determinação da prestação a efectuar, a liquidez pelo montante a prestar e a exigibilidade pelo vencimento e mora do devedor) enquanto que o acto tributário enforma o momento, necessariamente prévio, da constituição da obrigação tributária, através da aplicação de uma norma tributária material por um órgão da Administração. Desta diversidade de determinações da obrigação tributária resulta que na oposição à execução fiscal não é viável fundamentar-se o procedimento misturando a alegação da pendência da impugnação da legalidade do acto corporizado no título com a da falta de certeza, liquidez e exigibilidade da dívida exequenda."

Questão diferente desta, ainda que a ela ligada, é a suscitada na conclusão I), da possibilidade de suspensão da execução mediante a prestação de caução. Aliás, o conteúdo do artigo 255º do Código de Processo Tributário (CPT), ao estabelecer que a impugnação judicial suspende a execução desde que seja prestada garantia ou estejam penhorados bens bastantes para garantir a dívida e acrescido, é bem demonstrativo do que se tem vindo a expender. A possibilidade que tem o devedor de discutir a legalidade da dívida mediante a impugnação judicial não é obstáculo bastante à execução do seu património, mas sê-lo-à desde que haja penhora ou seja prestada garantia. Porém, a suspensão da execução, seja por prestação de garantia, seja por estarem penhorados bens suficientes, é matéria a tratar no próprio processo executivo, e não na respectiva oposição.

Por todo o exposto, não se vê que os artigos 110º nº 1 e 272º do CPT, aquele, ao impor a extracção de certidão da dívida, este, ao determinar a instauração da execução, tudo sem dependência dos prazos para impugnar, ou da pendência de execução, ofendam o artigo 268º nº 4 da CRP e, menos, o seu artigo 106º nº 2, que a recorrente também invoca, porém, sem explicitar as razões por que lhe são contrários.

Em súmula, não enferma de ilegalidade a decisão recorrida, quando entendeu não ser motivo de procedência da oposição à execução fiscal a pendência de processo de impugnação do acto tributário de liquidação subjacente - que é o ponto controvertido no presente recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.* — Fui presente, *António Salgado.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

IRS. BENEFÍCIO FISCAL POR DEFICIÊNCIA. LEI APLICÁVEL. EXIGÊNCIA DE NOVO ATESTADO MÉDICO COMPROVATIVO DA DEFICIÊNCIA DECLARADA.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Não é válido, para comprovar o direito ao benefício fiscal por parte de sujeito passivo deficiente, relativamente ao IRS do ano de 1996, um atestado médico emitido em 1995.

2 — É exigível a apresentação de um atestado médico emitido segundo os critérios do Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, entrado em vigor em 30 de Novembro seguinte, por essa ser a legislação aplicável ao caso.

Recurso n.º 25 991, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido Maria Amélia Pereira Teixeira e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

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

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga que julgou procedente a impugnação deduzida por **MARIA AMÉLIA PEREIRA TEIXEIRA,**

residente em Braga, contra a liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1996.

Formula as seguintes conclusões:

"A

A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art. 371º do CC, não exclui que as **declarações de ciência** neles documentadas possam ser **questionadas,** nomeadamente se produzidas com **erro na formação da vontade.**

B

O **acto** documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente **instrumental** relativamente ao acto tributário, inquinado de **nulidade,** invocável a todo o tempo.

C

A. sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade **revogaram** o **critério** ao abrigo do qual havia sido passado; causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta **oposição à Lei de Bases n.º 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (nº 1 do art. 2º),** *atribuindo deficiência a pessoas que* **após correcção óptica, não** apresentam qualquer situação de **desvantagem, não tendo por isso deficit funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade.**

D

Para **efeitos fiscais,** a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s.p., sendo a sua **situação pessoal e familiar,** ***aferida no dia 31/12,*** do ano a que respeita o imposto, **nº 7 do art. 14º do CIRS.**

E

Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e **constatar com rigor das situações dedutíveis** e da regularidade da sua ***comprovação,*** solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art. 119º do CIRS.

F

Com total respeito pelo princípio da **verdade material** que informa a **justiça fiscal** e pelo **princípio da igualdade** consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do **interesse público.**

G

Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o "iter" cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Assim não entendendo e anulando a liquidação por nela não ter sido tomado em conta o impugnante como deficiência para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no nº 1 do artigo 371º do CC, nº 1 do art. 13º da CRP, nº 7 do art. 14º e nºs 1 e 3 do art. 25º do CIRS, nºs 1 e 5 do art. 44º do EBF, impondo-se a sua revogação a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente (. . .)".

1.2. A impugnante não contra-alegou.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal e de parecer que o recurso merece provimento, "nos termos da jurisprudência largamente maioritária da Secção tirada em numerosíssimos casos idênticos".

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

2. A sentença recorrida emitiu sobre os factos o julgamento seguinte:

"Factos provados e não provados:

1) A impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1996, dizendo-se nela portadora de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor do de fls. 9, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2) A administração fiscal (AF) notificou o impugnante nos termos do ofício de fl. 11;

3) A impugnante não fez a prova ali referida, razão pela qual a AF alterou os elementos por ele declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa.

Não há factos não provados a registar".

3.1. De acordo com a matéria de facto provada, a recorrida apresentou à Administração Fiscal, com a declaração de IRS do ano de 1996, um atestado emitido em 12 de Dezembro de 1995 pela autoridade de saúde concelhia, certificando sofrer de deficiência que, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro, lhe confere um grau de incapacidade de 80,8%. Pretendia com isso a recorrida que fossem atendidos, na liquidação, os benefícios fiscais concedidos pela lei aos deficientes.

Prescreve a Lei nº 9/89, de 2 de Maio, que "o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem ás pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade", visando, assim, impor a concretização, no âmbito fiscal, dos direitos e garantias constitucionalmente conferidos aos deficientes. Nesta mesma linha de actuação, o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) estabeleceu, no seu artigo 44º nº 1, uma isenção de tributação em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares de metade de determinados rendimentos dos deficientes; o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) beneficia-os com um limite à dedução superior à comum aos rendimentos do trabalho dependente (artigo 25º nº 3) e com um limite mais elevado de dedução à colecta (artigo 80º nº 6). O EBF diz-nos, no artigo 44º nº 4, que é deficiente "aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%", expressão que, *mutatis mutandis,* é repetida pelo CIRS nos referidos artigos 25º nº 3 e 80º nº 6.

A Administração Fiscal notificou a recorrida para apresentar prova de que "tal deficiência, não resulta de hipovisão ou de que, à luz das novas instruções sobre a avaliação das incapacidades, continua a ser detentor de incapacidade igual ou superior a 60%" e, perante a sua inércia, procedeu à alteração dos elementos declarados, liquidando o imposto sem considerar aquele benefício.

3.2. A legislação vigente em 1995, ano em que foi emitido o atestado médico apresentado pela recorrida para comprovar a incapacidade relevante em termos fiscais, era omissa quanto aos critérios de avaliação da incapacidade e às entidades a quem incumbia a respectiva verificação.

Entendia, então, a Administração Fiscal, que a avaliação era feita pelas autoridades de saúde, de acordo com a Tabela Nacional de

Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro, ainda que a sua inicial vocação nada tenha a ver com o domínio fiscal, mas com a reparação dos danos emergentes dos acidentes de trabalho e das doenças profissionais, servindo o atestado por elas emitido de comprovante, como, tudo, revela a sua circular nº 28/90, referida na alínea e) do probatório.

Coerentemente com o que se vem expondo, a Administração Fiscal não discute, no presente caso, que seja às autoridades de saúde que cabe atestar o grau de incapacidade de que sofrem os sujeitos passivos de IRS. O que pretende é prova de que a deficiência invocada "não resulta de hipovisão ou de que, à luz das novas instruções sobre a avaliação das incapacidades, continua a ser detentor de incapacidade igual ou superior a 60%".

Na verdade, embora a Administração Fiscal se baseie, para fazer tal exigência, numa circular interna, datada de 15 de Dezembro de 1995, o certo, é que o Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, que entrou em vigor em 30 de Novembro seguinte, e que também é invocado na notificação feita à recorrida, impusera um dado critério para avaliação das incapacidades fiscalmente relevantes, designadamente, ao estabelecer que a incapacidade atendível não é a natural, mas a residual, isto é, a que subsista após a correcção possível por quaisquer meios, próteses, ortóteses ou outros.

Este diploma, que não dispõe, directamente, sobre benefícios fiscais, "estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência (...) para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (...)" destinados àqueles que, "por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da capacidade, pode estar considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais, tendo em conta a idade, o sexo e os factores sócio-culturais dominantes" - do nº 1 do artigo 2º da Lei nº 9/89, de 2 de Maio.

Neste decreto-lei se confirma o anterior e já falado entendimento da Administração Fiscal, segundo o qual a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência não pode ser feita por apelo a outra tabela de referência que não a Tabela Nacional de Incapacidades, reconhecendo-se a conveniência de adequar a sua utilização a um fim que não foi aquele que a inspirou, adoptando procedimentos ajustados ao fim em vista.

O diploma, que é inovador e não interpretativo, entrou em vigor em 30 de Novembro de 1996, mas aplica-se "aos processos em curso", nisto se esgotando a sua força retroactiva artigo 7º. Os "processos" referidos no seu artigo 7º nº 2 não são outros que não os de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, independentemente do uso que, posteriormente, seja dado à certificação do grau de incapacidade, e das consequências que em outros processos, designadamente, fiscais, dela devam retirar-se. O diploma vale, pois, para os processos avaliativos de incapacidade futuros, bem como para os que estejam em curso, ou seja, aqueles em que ainda haja que proceder à fixação de incapacidade. Mas não para aqueloutros em que a incapacidade esteja validamente fixada pelas regras procedimentais anteriormente vigentes. Nem para os procedimentos fiscais, ou outros, em que hajam de ser retiradas consequências da incapacidade atribuída.

Aplica-se, todavia, ao nosso caso, em que se trata do IRS de 1996 e, portanto, de verificar o preenchimento dos pressupostos de que depende o direito ao benefício relativamente aos rendimentos havidos nesse ano, designadamente, na parte em que dele resulta que, para fixação do grau de incapacidade relevante para efeitos fiscais, só vale a disfunção residual.

O que quer dizer que a Administração Fiscal, ao apreciar a situação da recorrida, com referência ao ano de 1996, estava obrigada a fazê-lo, no tocante à declarada deficiência e correspondente benefício fiscal, de acordo com o Decreto-Lei nº 202/96, sem que tal envolva a sua aplicação retroactiva.

É que o IRS é um imposto de periodicidade anual - vd. os artigos 57º, 21º e 79º do CIRS -, e o reporte à data da verificação dos respectivos pressupostos remete necessariamente para o último dia de cada ano civil, por ser a dessa data a situação pessoal do sujeito passivo relevante para efeitos de IRS; razão por que o benefício fiscal não pode deixar de se referir, também, a cada ano civil.

Nem se diga que o facto de só relevarem as incapacidades ditas "permanentes" faz com que, uma vez certificada a incapacidade, o fique para todo o sempre. A expressão "permanente" é, apenas, o oposto de "temporária", mas não significa "irreversível", não quer dizer que o portador de incapacidade permanente a tenha que suportar para toda a vida. Tal é incompatível, desde logo, com os avanços permanentes das ciências médicas, designadamente, da cirurgia, que fazem com que o que hoje parece irremediável não o seja amanhã. Por isso, a incapacidade relevante para efeitos fiscais não fica para sempre demonstrada com a apresentação de um atestado que a certifique em determinada data. Reportando-se o direito ao benefício fiscal à data da verificação dos respectivos pressupostos, como estabelece o artigo 11 º do EBF, a alteração legal desses pressupostos implica que seja comprovada essa verificação, à luz do quadro legal aplicável, não servindo a dita comprovação, se feita à luz de critério legal não vigente.

A Administração Fiscal pode, pois, mesmo que tenha, em anos anteriores, considerado o benefício fiscal resultante da incapacidade do sujeito passivo, exigir dele que comprove que a situação anterior se mantém, verificando se continuam a convergir, relativamente a cada ano, os pressupostos de que depende o direito ao benefício fiscal.

Claramente o pode e, mais, deve fazer, quando o legislador altere os critérios de avaliação da incapacidade. De outro modo, poderia estar a considerar um benefício fiscal não previsto na lei em vigor ao tempo, por o beneficiário não preencher os pressupostos legais exigidos. Como pode ser o nosso caso, em que o atestado foi emitido segundo critérios que não são os do Decreto-Lei nº 202/96, já que foi emitido muito antes da sua publicação.

Por outro lado, a declaração de rendimentos para efeitos de IRS é apresentada no ano seguinte àquele a que tais rendimentos respeitam, sendo então que o sujeito passivo deve invocar a incapacidade fiscalmente relevante em sede do imposto, provando-a, se for caso disso, com referência ao último dia do ano a que se refere a declaração, e não com referência a um ano pretérito - cfr. o artigo 14º nº 1 do EBF.

Pelas expostas razões, a liquidação impugnada mostra-se legal, não podendo manter-se a sentença que a anulou.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo,

em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e julgando improcedente a impugnação.

Custas a cargo da recorrida, mas só na 1ª instância.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Recurso n.º 26048, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida Maria João Juncal Fornelos Pereira. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

Inconformada com a sentença proferida pelo M.º Juiz do Tribunal Tributário de l.ª Instância de Viana do Castelo que anulou a liquidação de IRS do ano de 1995 referente a Maria João Juncal Fornelos Pereira por não ter sido considerada a sua incapacidade permanente superior a 60%, recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1. O atestado médico, junto aos autos, é um acto meramente instrumental, um mero meio de prova pericial, não constituindo, só por si, um acto administrativo (destacável) que seja fonte de um direito a benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (cf. art. 120.º do C.P.A.) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora, haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (art. 2.º, n.º1 da Lei n.º 9/89, 2.5).

2. A administração fiscal, é a competente para interpretar e aplicar a lei tributária, recorrendo inclusive, a juízos de experiência técnica, para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do n.º 5 do art. 44.º do E.B.F.

3. O teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contida nos arts. 25.º/3, 80.º/6 do C.I.R.S. e 44.º/5 do E.B.F., coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita à comprovação devida da incapacidade relevante para efeitos fiscais, sendo que do atestado médico não resulta provado que o critério utilizado na avaliação da incapacidade foi o que a lei fiscal entende como correcto.

4. Para essa "comprovação devida", o que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

5. Antes do D.L. n.º 202/96, 23-10 - cf. art.º 5.º/3 - não havia disposição legal que atribuísse aos actos de verificação e certificação de incapacidades, para efeitos de IRS, como é o caso, a natureza de actos constitutivos de direitos, indispensável para que eles produzissem certos e determinados efeitos, sendo que o atestado médico junto aos autos é anterior àquele decreto-lei.

6. O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar à formação de "caso decidido ou resolvido" quanto à questão dos efeitos jurídicos do atestado em causa, sendo que a administração fiscal não revogou tal acto, não o arguiu de falso, nem lhe retirou eficácia, antes reconduziu esta aos precisos limites que decorressem dos critérios utilizados na sua produção.

7. As situações pessoais e familiares relevantes para a tributação em sede de IRS reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (art. 14.º, n.º 7 do C.I.R.S), pelo que a incapacidade certificada deveria ser devidamente comprovada nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o art. 119.º do C.I.R.S), e os arts. 56.º e 89.º, *ex vi* art.º 2.º/5 do C.P.A..

8. A administração fiscal tem o poder-dever de interpretar e a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9. A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n.º 5 do art 44.º do E.B.F. que deve ser interpretada e integrada por via dos conceitos estruturantes decorrentes da Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação de Integração das Pessoas com Deficiência (Lei n.º 9/89, 2.5), tal como fez a administração no caso *sub judice.*

10. A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G. de Saúde interpretou coerentemente -, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão "devidamente comprovada pela entidade competente" contida nos arts. 25.º/3, 80.º/6 do C.I.R.S), e 44.º/5 do E.B.F.

11. A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada [art. 266.º/2 da C.R.P. art. 17.º al. a) do C.P.T. e art.º 3.º/1 do C.P.A.], sendo, por outra via injustificável, ilegal é inconstitucional - cf. arts.13.º, 71.º/1, 103.º/1 e 104.º/1 da C.R.P. - o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como na caso da hipovisão em causa, essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos, não se traduzindo, por isso, numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5., 3.º parágrafo do preâmbulo do C.I.R.S).

12. Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação - aplicação dos arts. 25.º/3 e 80.º/6 do C.I.R.S), e 44.º/5 do E.B.F.

Não houve contra-alegações.

Pela Exma. Magistrada do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, em conformidade com o decidido no recurso n.º 24305 com intervenção de todos os juízes.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir. Na sentença recorrida vem fixada a seguinte matéria de facto:

a) A impugnante apresentou em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1995.

b) Nessa declaração consignou que era portador de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%.

c) O Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo proferiu um despacho cujo teor consta dos autos e que aqui se passa a reproduzir:

"Na declaração de rendimentos do ano acima referido foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% (. . .).

A avaliação daquela incapacidade foi efectuada durante um período em que eram aplicadas es instruções que a Direcção-Geral de Saúde dimanou para as suas delegações Regionais através de Informação 63/DSO de 26/08/94, mandando proceder à aplicação da al. C) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Dec. Lei 341/93 de 30/09, em determinadas situações mencionadas no seu capítulo V.

Aquelas instruções foram, porém, revogadas através da circular normativa n.º 22/DSO de 15 de Dezembro, deixando de aplicar-se, a partir daquela data, a referida al. c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela de Incapacidades.

Apesar de notificado para tal não fez prova de que, é luz de nova aplicação da referida Tabela Nacional de Incapacidades, mantinha, em 95.12.31, um grau de incapacidade que lhe permita beneficiar do disposto no art. 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Nesta conformidade procedo à alteração dos elementos declarados.

Notifique."

d) Este despacho foi notificado à impugnante.

e) Na sequência foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que se dá por reproduzida e que ora se encontra sob impugnação.

Como comprovativo da incapacidade permanente que alega o impugnante apresentou o atestado médico cuja cópia consta dos autos e que se dá aqui por reproduzida no seu teor.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão controvertida reporta-se à aplicação ou não ao caso dos autos do DL 202/96 de 23 de Outubro que estabeleceu um regime de avaliação de incapacidades diverso do que antes existia para a atribuição de benefícios fiscais em sede de IRS aos contribuintes portadores de deficiência, estando em causa nos presentes autos o imposto relativo ao ano de 1995. Tal questão foi profundamente debatida neste Supremo Tribunal Administrativo, vindo a ser proferido acórdão votado e assinado por todos os juízes da Secção que entendemos ser de seguir. Nesse acórdão decidiu-se em síntese o seguinte:

1. A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.

2. Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.

3. A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

4. Até à entrada em vigor do DL 202/96, de 23/10, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo DL 341/93, de 30/9.

5. Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à administração fiscal por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva.

6. Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta de atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade.

7. Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da administração directa da mesma pessoa colectiva Estado.

8. O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

9. Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do art. 7.º do DL 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

Entendemos pois, face ao acórdão que temos vindo a referenciar, que nas declarações anteriores a 1996, como é o caso dos autos, não é aplicável a previsão do DL 202/96, tendo por isso a Administração Fiscal que aceitar a incapacidade nos termos certificados pelo atestado, não podendo por isso proceder o recurso.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Vítor Manuel Marques Meira* (relator) — *António Pimpão — Mendes Pimentel.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

Caducidade. Art. 33º do CPT. Carácter inovador deste preceito. Imposto complementar.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Antes do CPT não havia um preceito geral que previsse a caducidade do direito de liquidação, sendo esse instituto previsto no regime regulador dos diferentes tipos tributários.

2 — O art. 33º do CPT não tem natureza interpretativa relativamente aos preceitos que regulavam a matéria nos códigos reguladores dos diferentes tipos fiscais, em virtude dele ter surgido para dar expressão, nesse domínio, à Reforma Fiscal que consagrou uma rotura com o sistema fiscal anteriormente vigente.

3 — Segundo o regime constante do art. 41º do C. I. Complementar, a notificação do acto de liquidação não estava assumida como elemento conformador do instituto de caducidade do direito de liquidação, até porque a mesma era um acto instrumental posterior de cuja pratica dependia a eficácia do acto comunicado (a liquidação), mas não a validade do mesmo.

Recurso n.º 26 058. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Construções Rites, L.da. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A — O relatório

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de Viana do Castelo, de 19 de Maio de 2000, que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade CONSTRUÇÕES RITES, LDA., com os demais sinais dos autos, decretou a anulação do acto de liquidação do imposto complementar, secção B, e respectivos juros compensatórios, relativo ao ano de 1985, do montante de 7 306 086$00, dela recorre directamente para esta formação judicial pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que julgue a impugnação improcedente.

2. Nas suas alegações de recurso e respectivas conclusões, a recorrente refuta o decidido com base nos seguintes fundamentos:

«- À liquidação impugnada é aplicável o art. 41º do Cód. de Imposto Complementar que, dada a sua natureza substantiva e inserção num diploma regulador de matéria dessa natureza, prevalece sobre a aplicação do art. 33º do CPT, tendo em conta os princípios consignados no art. 12º do C. Civil.

- O sentido e alcance daquele art. 41º do C. I. Complementar não comporta incerteza ou duvida quanto à exigibilidade ou não de notificação da liquidação, como condição da existência e validade da liquidação.

- A notificação da liquidação era, ao tempo da obrigação tributária, um acto exterior àquela liquidação, mera condição da sua eficácia, não sendo, por via disso, a sua realização para além do prazo, susceptível de implicar a anulação da liquidação, sendo então impeditiva da caducidade a liquidação (art. 331/1º do C.C.).

- O art. 33º do CPT, atenta a redacção do DL. n.º 47/95, reveste natureza inovadora relativamente ao conteúdo normativo do art.º 41º do C. I. Complementar, ao impor como condição de validade e também de eficácia da liquidação a exigência de notificação.

- O art. 33º do CPT não produz efeitos retroactivos por força da sua natureza não interpretativa do art. 41º do C. I. Complementar (art. 13º/1 do Cód. Civil) e do carácter substantivo das suas normas.

- Terá, assim, a douta sentença recorrida violado o art. 41º do Cód. I. Complementar, por errada interpretação e aplicação do art. 33º do CPT».

3. A recorrida não contra-alegou.

4. A Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido do provimento do recurso por, reportando-se o instituto da caducidade ao período durante o qual o direito de liquidação pode ser exercido, não integrar a notificação o acto resultante do exercício desse direito o acto de liquidação, acarretando a sua falta ou irregularidade apenas a sua eficácia, que não a sua validade.

Com os vistos dos senhores juízes-adjuntos cumpre decidir.

B — A fundamentação

5. A questão decidenda.

É a de saber se à data em que foi liquidado o imposto e juros impugnados já tinha caducado o seu direito de liquidação.

6. O quadro de facto.

Porque não vem impugnada, nem há lugar a qualquer alteração da matéria de facto remete-se, nos termos dos arts. 713º n.º 6, 726º, 749º e 762º do CPC, a sua determinação para os termos em que a mesma foi decidida que constam da decisão da 1ª instância.

7. O mérito do recurso.

A decisão recorrida julgou procedente a impugnação por ter acolhido a causa de pedir da caducidade do direito de liquidação que foi alegada como fundamento da acção.

Para assim concluir, a sentença sindicanda considerou que o art.º 33º do CPT. na redacção introduzida pelo DL. n.º 47/95, tinha natureza interpretativa relativamente ao prescrito no art. 41º do C. I. Complementar quanto à realização da notificação da liquidação do imposto dentro do prazo de cinco anos para obstar à caducidade do respectivo direito da liquidação.

E contra um tal entendimento reage a recorrente, defendendo que o preceito do art.º 33º do CPT tem carácter inovador e que a notificação, no mínimo de vigência do art. 41º do C. I. Complementar, era condição apenas da eficácia do acto, que não da sua validade para efeitos de obstar à caducidade do direito de liquidação.

E a razão está do lado da recorrente, como tem repetidamente afirmado a jurisprudência deste Supremo Tribunal relativamente às obrigações de imposto constituídas antes da entrada em vigor do art.º 33º do CPT ([1]).

Na verdade, antes do CPT, conquanto fosse admitida em todos os impostos do sistema então vigentes à excepção dos aduaneiros, a caducidade do direito de liquidação não estava proclamada em um preceito geral ([2]) do género do art. 33º daquele compêndio normativo. O instituto era regulado na lei modeladora do específico tipo tributário.

Assim, relativamente ao tipo de imposto aqui impugnado, ela estava prevista no art.º 41º, aplicável ao imposto complementar secção B por via do preceito remissivo do art. 97º-A, ambos os preceitos do C. Imposto Complementar.

Rezava assim aquele artigo:

«O imposto só é liquidável nos cinco anos seguintes àquele a que o rendimento colectável respeite, salvo no caso do § 1º do artigo 17º».

A situação em apreço não está abrangida pela ressalva constante do preceito transcrito que respeita à hipótese de existência de litígio judicial sobre a titularidade dos rendimentos englobandos.

Ora aquele art.º 41º, ao definir a caducidade do direito de liquidação do imposto complementar, limita-se a dizer que esse direito apenas poderá ser exercido dentro dos cinco anos seguintes àquele a que o rendimento colectável respeite. Quer dizer, a norma em causa, ao construir o instituto jurídico da caducidade do direito de liquidação, relevou apenas três elementos como juridicamente relevantes para o efeito: o acto de liquidação, o ano a que respeita o rendimento colectável do imposto e o prazo de cinco anos seguintes a esse ano.

Vale isto por dizer que o legislador competente do art. 41º do C. I. Complementar, na sua actividade discricionário-construtiva de conformação do instituto da caducidade, exercida dentro dos parâ-

---

([1]) A simples título de exemplo, citam-se os acórdãos de 06/12/2000 — proc. 14 276; 19/05/1993 — proc. 15 083; 20/01/1999 — proc. 22 747; 20/01/1993 — proc. 14 823; 13/01/1999 — proc. 22 554 e de 28/06/1995 — proc. 17 994.

([2]) Cf. Benjamim Silva Rodrigues, *A Prescrição no Direito Tributário,* edição Vislis, 1999, págs. 268.

metros constitucionais do tempo, não atribuiu qualquer relevo à notificação do acto de liquidação enquanto elemento a relevar para a verificação da caducidade do direito de liquidação.

Tratou-se de uma opção ao tempo que o legislador era livre de tomar, como livre era de admitir ou não o instituto da caducidade do direito de liquidação, já que a Constituição não o impunha, como também hoje o não impõe.

Cogitou-se, porém, se a notificação do acto praticado no exercício do direito de liquidar os impostos não integraria ainda o instituto da caducidade, até porque sem ela o acto seria desconhecido dos seus destinatários e, como tal e dado estabelecer obrigações de cumprimento de prestações pecuniárias para estes, não os obrigar. A polémica foi alimentada pela doutrina essencialmente pela desconfiança que os contribuintes alimentavam quanto à possibilidade da administração antecipar a datação dos seus actos relativamente ao momento em que os praticava.

A notificação constitui, porém, um acto instrumental de um acto anterior no caso, do acto de liquidação. Sendo assim, nunca a sua falta ou a sua irregularidade poderão afectar a validade do acto que comunica. A notificação apenas poderá afectar a eficácia em relação ao seu destinatário dos efeitos instituídos pelo acto comunicando, seja relativamente ao cumprimento das obrigações por ele declaradas, seja relativamente aos meios de defesa administrativa ou judicial a usar contra ele. Deste modo a notificação já não interfere em nada com o exercício do direito de liquidação, sendo demandada apenas precisamente para dar eficácia ao acto que resultou do exercício desse direito o acto de liquidação.

Essa é a doutrina que dimanava dos preceitos que previam a caducidade do direito de liquidação antes da vigência do art. 33º do CPT. E segundo ela, o direito de liquidação do imposto aqui em causa não havia caducado porque, não obstante o acto de liquidação haver sido notificado à recorrida depois de decorridos mais de cinco anos contados a partir do ano seguinte àquele a que o rendimento colectável respeitava ou seja, depois de Janeiro de 1991, como se colhe das alíneas h) e i) do probatório, o certo é que, face ao referido nas alíneas b) a d) do probatório, resulta provado que o direito de liquidação do imposto complementar aqui em causa, respeitante ao ano de 1985, foi exercido antes de 28 de Dezembro de 1990 ou seja, quando ainda não se tinham completado os cinco anos aferidos nos termos do referido art. 41º do C. I. Complementar.

Entendeu a sentença recorrida que a exigência da realização da notificação dentro dos cinco anos, constante do art. 33º do CPI, na redacção dada pelo DL. n.º 47/95, de 10/03, tinha natureza interpretativa relativamente ao disposto no art. 41º do C. I. Complementar (e na mesma linha, se haveria de entender, embora aí não se diga, relativamente aos preceitos reguladores da matéria relativos aos outros tipos tributários).

Mas tal entendimento não poderá ser acolhido. É que o Código de Processo Tributário, e com ele invocado preceito do art. 33º, surge como via de execução nas matérias sobre que dispôs do espírito da Reforma Fiscal dos anos de 1988, como decorre linearmente do preambulo do diploma que o aprovou o DL. n.º 154/91, de 23 de Abril e não como desenvolvimento do espírito das leis que regulavam os impostos que essa Reforma aboliu, entre os quais figura o tipo aqui em causa. O Código de Processo Tributário surge, pois, dentro de

um espírito de rotura com um sistema de impostos que até então vigorara e de adequação, aos níveis sobre que legislou, dos princípios que nortearam a construção positiva do novo sistema fiscal e dos preceitos consagrados nos diplomas reguladores dos novos tipos tributários. A assunção pelo legislador da existência da notificação dentro do prazo de cinco anos para obstar à caducidade do direito de liquidação representou assim uma opção nova tomada no domínio da construção normativa dos elementos a relevar para a conformação normativa da caducidade do direito de liquidação, dentro da falada discricionariedade normativo-constitutivo-constitucional do legislador, segundo igualmente a nova leitura feita pela Reforma Fiscal quanto à nova relação entre a administração fiscal e o contribuinte.

Digamos que o legislador visou, com a introdução de tal elemento na conformação normativa do instituto, dar transparência à actividade da administração fiscal no domínio das suas atribuições de liquidação dos impostos, afastando de vez aquelas suspeições de pré-datação dos actos tributários que sobre ela recaiam. O preceito do art. 33º do CPT é, pois, um preceito inovador enquanto consagrador de um principio geral abarcando potencialmente ([3]) todos os tipos de impostos, inovador quanto a alguns dos seus elementos constitutivos, como sejam o que vem sendo examinado e ainda a aferição do prazo em termos não coincidentes para os impostos periódicos e os de obrigação única.

Faleceu, pois, o fundamento de que arrancou a qualificação feita pela sentença quanto à natureza da nova lei, por adesão à doutrina citada de João Baptista Machado que também nos aceitamos ([4]), qual seja o de que a nova lei se poste exactamente dentro da axiologia da lei anterior sobre o sentido da qual o interprete divergiu.

O preceito em causa não tem, pois, natureza interpretativa, relativamente às disposições anteriores, dado que estas dizem respeito a outro sistema fiscal e foram informadas por outro espírito, mas antes uma natureza inovadora decorrente do novo sistema fiscal em cuja consagração legislativa se inseriu.

Natureza interpretativa apenas poderá ser defendida relativamente à redacção que foi dada ao preceito pelo DL. nº 47/95 concernentemente à redacção originária.

Deste modo o recurso merece provimento.

C — A decisão

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em, concedendo provimento ao recurso, revogar a douta decisão recorrida e em julgar improcedente a impugnação judicial, mantendo-se consequentemente o acto tributário sindicado.

Custas pela recorrida, mas apenas na 1ª instância, dado não ter vindo ao recurso defender os seus direitos.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Benjamin Rodrigues* (relator) — *Vítor Meira — Baeta Queiroz.*

([3]) E diz-se potencialmente porquanto se poderá discutir se a ressalva constante do art. 4º do DL. n.º 154/91 de 23/04, relativamente à sisa e ao imposto sobre sucessões e doações, será inconstitucional por ir além da autorização concedida pela Lei n.º 37/90, de 10/08, na medida em que esta apenas consentia o estabelecimento de um prazo geral de caducidade, em excepções.

([4]) *Sobre a Aplicação no Tempo do novo Código Civil,* págs. 286/287.

Acórdão de 9 de Maio de 2001.

Assunto:

IRS. Benefício fiscal decorrente de incapacidade. Certificado emitido pela ARS.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A avaliação da incapacidade fiscalmente relevante em sede de IRS é da competência das ARS, mesmo quando efectuada de harmonia com as regras estabelecidas pelo DL n.º 341/93.

II — O DL n.º 202/96, de 23-10, e os novos critérios por ele fixados para determinação daquela incapacidade só são aplicáveis aos casos situações avaliadas depois da sua publicação e entrada em vigor.

III — Assim, não pode a Administração Fiscal recusar ou desconsiderar o valor de certificado emitido por aquelas nos termos do referido DL n.º 341/93 relativamente ao imposto devido em 1994.

Recurso n.º 26.067. Recorrente: Fazenda Publica. Recorridos: Manuel António de Carvalho e mulher. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Manuel António de Carvalho e mulher contra a liquidação de IRS do ano 1994, no montante de 278.596$00, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mº Representante da Fazenda Pública.

Perseguindo a revogação do julgado e a sua eventual substituição por outro que porventura mantenha a questionada e anulada liquidação, apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as pertinentes conclusões que aqui se dão por integralmente reproduzidas, para todos os efeitos legais (cfr. n.ºs 1 a 12 de fls. 87 e 88).

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.

E neste Supremo Tribunal Administrativo o Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto parecer opinando pelo improvimento do presente recurso jurisdicional já de harmonia com o decidido no processo n.º 24.305, acórdão de 15.12.99, proferido nos termos do disposto nos arts. 23º n.º 5 e 34º n.º 4 do ETAF.

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

Dá-se aqui e para todos os efeitos legais por reproduzida a matéria de facto fixada pelo Tribunal *a quo* — alíneas a) a f) de fls. 71 e 72 —, nos precisos termos do disposto nos arts. 713º n.º 6 e 726º do CPC.

Com base na apurada factualidade a impugnada decisão julgou procedente a impugnação deduzida e consequentemente anulou a sindicada liquidação de IRS com base no sufragado entendimento

de que até à entrada em vigor do DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não havia normas específicas para a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência, na perspectiva da Lei n.º 9/89, de 22 de Maio, circunstância que viabilizava o recurso corrente e uniforme, pelas autoridades de saúde a quem competia certificar aquela incapacidade, à TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30 de Setembro e que, assim, o referido DL n.º 202/96, que inequivocamente estabelece novas normas de adaptação da referida Tabela, porque inovador e não interpretativo, não consente aplicação retroactiva.

E que a recomendada aplicação aos *processos em curso* apenas pode dirigir-se., abrangendo, aos processos de avaliação de incapacidade ainda pendentes do acto conclusivo respectivo, isto é, a determinação-certificação, por aquelas autoridades da administração de saúde da incapacidade do interessado administrado.

O presente recurso suscita fundamentalmente e apenas duas questões jurídicas — a saber:

1ª — se na vigência do DL n.º 202/96 a administração fiscal pode desconsiderar o atestado médico antes emitido, mediante aplicação das regras e critérios estabelecidos na TNI, pela autoridade de saúde competente, e

2ª — se nos *processos em curso* a que se refere o n.º 2 do art. 7º do citado diploma é legítimo considerar incluídos os processos de liquidação de imposto em que ainda não haja tido lugar a liquidação definitiva, ou se, aqueles processos, são apenas e só os processos, melhor, os procedimentos administrativos ainda pendentes na autoridade de saúde competente e tendentes à declaração-certificação final do grau de incapacidade.

Sobre as suscitadas questões pronunciou-se já esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em acórdão tirado em recurso julgado nos termos dos arts. 23º n.º 5 e 34º n.º 4 do ETAF pelo colectivo dos Juízes da Secção — cfr. processo n.º 24.305, de 15.12.99 —, tendo logrado vencimento a tese que aponta no sentido de que:

1 º — "... *não lhe era lícito* (à Administração Fiscal) *exigir* (do administrado-contribuinte) *a apresentação de um outro atestado que* (porventura) *obedecesse aos critérios fixados nas citadas circulares administrativas da DGS ou da DGCI ou do DL 202/96 posteriormente publicado e muito menos descaracterizar ou ignorar juridicamente a incapacidade certificada na liquidação dos rendimentos..."* e que

2º — *processos em curso* para os efeitos do disposto no questionado art. 7º n.º 2 do citado DL 202/96, "... *apenas tem sentido em relação aos actos* (procedimentos administrativos pendentes) *de avaliação da incapacidade ainda não praticados.* (naturalmente, pela autoridade de saúde competente para a certificar), quiçá por emanação e "... *aplicação do princípio do* tempus regit actum."

Tese que não só subscrevemos como, ainda que com ligeiras e não substanciais nuances de fundamentação, também sustentamos e que aqui importa consagrar em sede decisória, já em obediência aos princípios de interpretação e aplicação do direito impostos ao julgador pelo art. 8º n.º 3 do Código Civil.

Acresce que, no apontado e acolhido sentido decisório, embora sem expressa convocação do decidido no invocado aresto de 15.12.99, se tem também pronunciado a jurisprudência da Secção — cfr. ainda

os acórdãos de 12.01.2000, proferidos nos processos n.º 24.348 e 24.297, de cujos sumários emerge também, além do mais, que:

"*3. Assim, é ilegal a recusa, pela Administração Fiscal de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do Dec-lei 202/96. . .*" *e que:*

"4. Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unicidade da Administração Pública."

Pelo exposto, sem necessidade de outros ou melhores considerandos e face à inequívoca similitude das situações de facto ajuizadas e subjacentes, acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso jurisdicional da Fazenda Pública, confirmando antes e integralmente o julgado anulatório com este impugnado.

Sem custas por delas estar isenta a Recorrente.

Lisboa, 9 de Maio de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta Queiroz — Lúcio Barbosa.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

Responsabilidade subsidiária dos gerentes. Culpa. Artigo 13.º do C.P.T.

Doutrina que dimana da decisão:

O juízo sobre a culpa a que alude o artigo 13.º do C.P.T. apenas pode ser extraído por tribunais com poderes de cognição no domínio da matéria de facto.

Recurso n.º 24499, em que são recorrente José Manuel Guimarães Martins e recorridos Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

José Manuel Guimarães Martins, não se conformando como acórdão do T.C.A, a fls. 207 e seguintes, porém apenas na parte em que lhe foi desfavorável, dele interpôs recurso para este S.T.A , terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

A) O recorrente demonstrou, em sede de produção de prova, que a insuficiência patrimonial da sociedade originariamente executada, patenteada no seu encerramento em 1990, resultou de factores exteriores à empresa, sobre os quais ele não tinha qualquer controle, nem meio de os evitar;

B) Os factos ilustram e atestam essas causas e suas origens;

C) Partindo desses factos não é legitimo extrair qualquer ilação que conduza à censura da actuação do recorrente enquanto gerente

da mesma sociedade, nem formular juízos de valor que determinem a conclusão de que ele não teve culpa no sucedido;

D) O comportamento do recorrente, quando confrontado com a diligência do *bonus pater familiae,* paradigma para tal fim, não merece qualquer censura ou juízo de responsabilidade;

E) Perante tais factos provados uma só conclusão é legitimo extrair, à luz das regras da experiência de vida e da normalidade e razoabilidade das coisas: o recorrente não teve culpa da insuficiência superveniente do património da «Leite Moreira e Martins, Lda», para a satisfação do imposto de circulação nascido depois de 01/07/1991;

F) Assim não tendo sido decidido foram violados, além de mais e salvo o devido respeito, os arts. 13.º CPT e 350.º do C. Civil.

Não houve contra-alegações.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corri dos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos arts. 713.º n.º6 e 726.º do C. P. Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

A questão trazida às conclusões do recurso é a de saber se o ora recorrente, gerente revertido da primitiva executada, é responsável pela divida desta, relativa a imposto de circulação nascido após 1/7/1991, ou seja, na vigência do Código de Processo Tributário.

Este compendio normativo, no seu art. 13º, depois de responsabilizar os gerentes pelas dividas fiscais das respectivas sociedades, exclui-os de tal responsabilidade se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade se tornou insuficiente para a satisfação daquele.

Refere o acórdão recorrido: . . . em face do probatório não resulta a actuação do ora oponente com toda a diligência de um *bonus pater familiae* capaz de levar este Tribunal a considerar estar ilidida da presunção de culpa contida no artigo 13.º do C.P.T. Assim se tal norma não padecer do mal que o recorrente lhe assaca de inconstitucionalidade, o mesmo oponente terá de ser considerado responsável subsidiário pela divida do imposto de circulação nascido após 01/07/1991, data da entrada em vigor do novo C.P.T.

Por outro lado, como se referiu no acórdão deste S.T.A de 17/3/99, rec. 22.528, «os juízos de valor sobre matéria de facto cuja emissão se apoia em simples critérios próprios de um bonus pater familiae ou com base em provar de livre apreciação só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes no domínio da matéria de facto.

Está nesta situação a culpa estabelecida como pressuposto da obrigação de responsabilidade subsidiária no art. 13.º do C.P.T.

Do exposto, decorre que o acórdão recorrido considerou não estar ilidida tal presunção de culpa, e, por outro lado, constata-se que a questão da culpa logra enquadramento no domínio factual, apenas podendo ser resolvida pelos tribunais com competência nesse domínio

Não, pois, por este S.T.A, uma vez que os seus poderes de cognição, na situação vertente, se circunscrevem à matéria de direito, como flui do disposto nos artigos 21.º n.º 4 e 32.º n.º 1 al. b) do ETAF.

Assim, uma vez que não se mostra ilidida a referida presunção e concorrem os demais requisitos a que alude o artigo 13.º do C.P.T. , forçoso é concluir que o ora recorrente é responsável, ainda que subsidiariamente, pela referida divida de imposto de circulação.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa — Benjamim da Silva Rodri-*

gues (votei vencido, pois entendo que o recurso mereceria provimento. Na verdade, ao afirmar «deve dizer-se que em face do probatório não resulta a actuação do ora oponente com toda a diligência de um *bonus pater familiae* capaz de levar este Tribunal a considerar esta ilidida a presunção de culpa contida no artigo 13.º do C.P.T. « o acórdão sindicado incorreu em erro de direito, pois indeferiu a não ilisão da culpa por parte do oponente - pela contrastação com esse código de conduta do probatório fixado na decisão - com base numa errada compreensão dos deveres comuns próprios de um *bonus pater familiae,* que deixou inunciados na apreciação de direito», bem como do grau de intensidade de cumprimento desses deveres. Ao contrário do entendido, a não apresentação a processo de recuperação ou falência da empresa não constitui qualquer omissão de um dever comum ou próprio das funções do administrador da empresa, pois nem a lógica do mercado da livre concorrência o exige, nem a lei o impõe. Sendo assim, tendo lido o efeito jurídico do probatório, quanto à existência de culpa, a partir de «um código ou critério» corporizante dos deveres de facto próprios do *pater familiae* deste sector de actividade errado (na medida em que nele inseria deveres de actuação jurídica não consagrados na lei) , errado se mostra o juízo de não estar ilidido o pressuposto de culpa estabelecida no artigo 13.º do C.P.T. Por outro lado, ao contrario do que o acórdão recorrido entendeu o grau de exigência de cumprimento, dos deveres de facto próprios do « bonus pater familiae» não é toda a diligência, nas apenas o do grau médio de uma pessoa colocada nas circunstancias concretas do caso).

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

STA Competência em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

A Secção do Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente em razão da hierarquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, da sentença da 1.ª Instância não tiver como fundamento exclusivo, matéria de direito artigo 32º nº 1 al. b) do ETAF.

Recurso n.º 24.569, em que são recorrente SOMA — Sociedade Agro Comercial da Maça, L.da e Recorrida a Fazenda Pública de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vêm o presente recurso jurisdicional, interposto por SOMA — SOCIEDADE AGRO COMERCIAL DE MAÇÃ, LDa, da sentença do TT de 1.ª Instância de Viseu, proferida em 07/07/99, que, por extemporaneidade, julgou improcedente a impugnação judicial pela mesma deduzida contra o acto tributário "que corrigiu o prejuízo fiscal de 63.402.806$00 para o valor de 14.147.671$00, do ano de 1993 ".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 — A notificação de 26.10.95, não cumpre com nenhum dos referidos requisitos, do Art. 64º, nº 2, do CPT;

— não indica, os meios de defesa;

— não indica, os prazos para reagir;

2 — Não se aplica ao caso concreto, o Art. 123º, nº 1, b), do CPT;

3 — Assim: sempre o prazo deve contar-se nas regras normais, por o acto da fixação dar origem a liquidação, Arts. 123º do CPT e 111º, nº 1, do CIRC e mesmo que a contagem do prazo fosse submetida a regra especial, sempre devia ter em conta o disposto no Art. 64º, nº 2, do CPT, o mesmo é dizer, sempre a contagem devia ser iniciada a partir da data de 23.10.96.

4 — Deve existir pronúncia sobre a presunção da veracidade da escrita comercial e fiscal — conforme Arts. 76º e 78º do CPT e 51º do IRC, sob consequência de nulidade da sentença.

Pelo que se requer a nulidade ou anulabilidade do teor da sentença proferida, com base na intempestividade mandando-se baixar novamente os autos ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu, para que este se pronuncie sobre todo o alegado.

E contra-alegou a fazenda pública, pugnando pelo acerto da decisão, sendo que a alegada omissão "apenas confere ao interessado a faculdade de usar da via do artigo 22º do CPT, requerendo a notificação dos elementos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha".

O Exmº Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que, para a omissão dos referidos elementos na notificação, não está prevista a sanção da nulidade, devendo, antes, o interessado usar da faculdade prevista naquele normativo sendo assim a impugnação efectivamente intempestiva.

Mostram-se corridos os vistos legais.

Em sede factual, vem apurado que:

"1º — A Impugnante foi notificada da fixação da matéria colectável que não produziu liquidação, em 26-10-95 — informação de fl. 116.

2º — A Impugnação foi deduzida em 26-03-96 — fl. 2".

Há que apreciar, em primeiro lugar, a incompetência deste STA, em razão da hierarquia.

Ora, ele é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, a recorrente refere — cfr. conclusão 1.ª — que a aludida notificação não indica os meios de defesa nem os prazos para reagir.

Ora, o probatório da decisão recorrida é completamente omisso quanto ao teor da predita notificação.

Depois, afirma — cfr. conclusão 2.ª — que aquele acto de fixação deu origem a liquidação de imposto, contrariando, assim, em absoluto, o mesmo probatório.

Juntando, até, para prova do alegado, vários documentos.

Todavia, como refere Alberto dos Reis, C.P.Civil Anotado, Vol VI pág. 71: "por se admitir a junção dos documentos, não se segue que ao Supremo seja dado o poder de conhecer de matéria de facto ou de alterar a decisão da Instância quanto a tal matéria.

Mantêm-se a índole do Supremo: é um Tribunal de Revista consequentemente conhece somente de direito ".

E a respectiva relevância, ou não, para a justa decisão da causa, não pode ser equacionada para definir o tribunal competente, antes há-de ser este, como tal, a apreciá-la.

Como é jurisprudência constante e uniforme deste tribunal, porque a sua competência se confere 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.

Pelo que versa matéria de facto o recurso em que se apontam factos que a decisão recorrida não fixou ou que contrariam o respectivo probatório.

Cfr, por mais recentes, os Acds. de 01/03/00, Rec. 24.552, 23/Fev/00, Rec. 24.277, e 24.162, 16/Fev/00, Rec. 24.269, 19101/00, Rec. 15.938 e 12/01/00, Rec. 23.762.

Ora, a competência deste STA para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos dos TT de 1.ª Instância cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso artigo 32º nº 1 al. b) do ETAF — constituindo, assim, excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do art. 41º nº 1 al. a) do mesmo diploma, compete conhecer "dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª Instância, salvo o disposto na alínea b) do nº 1 do art. 32º.

Assim, tais fundamentos factuais do recurso importam a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la no dito TCA.

Termos em que se acorda declarar este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15 000$00 e a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

Caducidade do Direito à Liquidação. Segurança Social. Contribuinte originário. Responsável subsidiário.

Doutrina que dimana da decisão:

Tendo sido a caducidade do direito à liquidação estabelecida com o fim de, dentro de certo prazo, se tornar certa a situação jurídica respectiva, também os respectivos actos impeditivos da caducidade (liquidação e notificação ao contribuinte originário) logram o efeito de tornar esta definitivamente impedida e certa a situação jurídica daí resultante, pelo que a consolidação do direito à liquidação daí derivada sujeita os responsáveis subsidiários chamados à execução, que a não poderão defrontar.

Recurso n.º 25 264. Recorrente: João Manuel Gomes Campos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância de Santarém que julgou improcedente, a impugnação deduzida por João Manuel Gomes Campos contra a liquidação de Contribuições para a Segurança Social referentes aos anos de 1990 a 1993, no montante global de 922.985$00, que dera lugar a execução fiscal, em que era devedora originária a sociedade Ribamática, Lda e que contra o Ite revertera, veio este recorrer concluindo a sustentar que:

— "a dívida exequenda respeita a Contribuições para a Segurança Social relativa aos anos de 1990 a 1993, a execução foi instaurada em 21.06.93, a reversão foi ordenada em 25.11.98 e o Rte. foi citado em 12.01.99", pelo que decorreram 9, 8, 7 e 6 anos desde a existência do facto tributário até à sua notificação ao Rte.;

— a sentença recorrida considerou que não tinha caducado o direito à liquidação do imposto e que não tinha caducado o direito à arrecadação do mesmo, consagrou ainda a identidade absoluta entre a pessoa colectiva e a pessoa singular e ao entender que basta a notificação à sociedade pressupõe que são uma única entidade;

— aos devedores subsidiários assiste o direito de impugnar ou reclamar das dívidas que lhes são imputadas e ao se ordenar a reversão e ao se citar o revertido, mais não se está do que a notificá-lo da liquidação do imposto;

— o exercício do direito de liquidação depende da perfeição interna do acto tributário e da sua notificação dentro do prazo legal, o qual foi manifestamente excedido, pelo que caducou o direito à liquidação tendo a sentença recorrida violado por erro de interpretação o disposto nos arts. 12º e 33º do CPT;

— as Contribuições em questão reportam-se aos anos de 1990 a 1993 e as liquidações foram notificadas ao Rte. em 12.01.99 pelo que se tornaram ineficazes caducando o direito à arrecadação sendo indevida a sua entrada nos cofres do Estado e ao assim não entender, a sentença recorrida violou, por erro de interpretação, o disposto no DL nº.155/92, de 28.07, nomeadamente, no disposto nos arts. 28º, 35º e 53º.

Contra-alegou a Representante da Fª Pª a sustentar o bem fundado da sentença que vai no sentido da jurisprudência unânime do STA.

O Exmº Magistrado do Mº Pº é de parecer que, nas conclusões das alegações o Rte. refere que "4 - a execução foi instaurada em 21/06/1993; 5 - a reversão foi ordenada em 25/11/98..." tal não foi dado como provado na decisão recorrida. Assim o Rte. não cingiu a sua divergência com a decisão *a quo* fazendo referência a matéria de facto pelo que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, sendo este Supremo Tribunal hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento - arts. 21º/4, 32º/1/al. b) e 41,º/1,/al. a) do ETAF e art. 167º do CPT.

Ouvidas as partes à questão prévia veio o Rte. sustentar que não suscita qualquer questão de facto, não requer alteração da matéria de facto ou invoca factos que não venham dados como provados pois resulta dos próprio autos que tais factos alegados pelo Mº Pº foram dados como assentes na sentença recorrida como se verifica por toda a fundamentação da mesma.

A sentença recorrida entendeu que por um lado, não se estava perante um problema de caducidade do direito à liquidação, na medida em que sendo um processo de impugnação judicial um processo de

partes, nada foi invocado validamente a esse respeito, por outro lado a caducidade do direito, à liquidação de contribuições para a segurança social nunca poderia ser a prevista em geral no CPT, mas sim a prevista em legislação própria que não estabelece prazo autónomo para o efeito, pelo que as referidas contribuições poderiam ser liquidadas enquanto não decorresse o prazo da prescrição de 10 anos, nos termos do disposto no art. 14º do DL nº 103/80, de 09.05, pelo que não, ocorreu qualquer caducidade do direito à liquidação das contribuições exequendas. Entendeu ainda que o gerente como responsável subsidiário respondia como se tivesse sido ele próprio notificado, não podendo invocar a seu favor o lapso de tempo decorrido desde a prolação do acto e sua citação ou notificação como responsável subsidiário, sendo este o entendimento sancionado pela jurisprudência fiscal portuguesa, com aval do Tribunal Constitucional. O impugnaste poderia ter invocado qualquer causa de prescrição ou caducidade de que a sociedade pudesse, prevalecer-se, mas sempre reportando a influência do tempo nas relações jurídicas entre a própria sociedade e o titular activo do direito ao imposto ou tributo. O tempo que decorreu relativamente a si irreleva, porquanto a lei ficciona que, como gerente da originária devedora e portanto seu representante orgânico, tomou em devido tempo conhecimento do acto.

Cumpre decidir.

Quanto à deduzida pelo Mº Pº excepção de incompetência em razão da hierarquia, não surde a mesma bem fundada, porque se reportam as indicações fácticas pensadas pelo arguente a meras circunstâncias de tempo de duas ocorrências processuais (instauração da execução e reversão) que formaria o título executivo e que com ele se consideram como dados de facto adquiridos para o processo no próprio acto de executar. O exequente os fornece e o processo os recebe de forma a puderem ser usados por outras partes.

Assim, improcede a excepção e o tribunal é competente para apreciar o recurso.

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

Contrariamente à posição assumida na sentença recorrida, o recorrente prossegue a sustentar que a caducidade do direito de liquidar os impostos que lhe são exigidos em execução fiscal por efeito de reversão operou em relação a si por força do decurso do tempo transcorrido entre a verificação do facto tributário e a sua citação, não relevando para o efeito impeditivo da preclusão a notificação do acto tributário à sociedade devedora originária.

Esqueceu, todavia, os conceitos extraíveis dos arts. 33º, 11º e 13º do CPT, e sublinhados pela jurisprudência deste tribunal ([1]), segundo os quais a caducidade do direito de liquidar é impedida pela prática da liquidação e notificação desta ao contribuinte originário dentro do prazo legal, valendo esse efeito jurídico relativamente aos responsáveis subsidiários contra quem a execução fiscal reverta por efeito da aplicação dos arts. 10º, 11º, 13º, 239º e 246º do CPT.

Foi só com vista a reforçar a garantia do cumprimento da obrigação fiscal que o *legislador estendeu a responsabilidade pelo respectivo pagamento a pessoas diversas do contribuinte legal* ([2]) e esta responsabilidade só funciona em sede de execução fiscal contra este e na

([1]) Cf. Ac, desta Secção, de 26.11.97, rec. 20948.
([2]) Cf. *CPTC Anotado,* de A. Sousa e J. Paixão, p. 40.

falta ou insuficiência bens penhoráveis a ele, através do chamamento à execução dos demais responsáveis, que *não são obrigados imediatos ao pagamento dos impostos* ([3]), isto é, no prazo do pagamento voluntário contado da notificação da liquidação, mas tão-só aquando do referido chamamento à execução.

Assim sendo, não faria sentido que os aludidos actos impeditivos da caducidade do direito de liquidar os impostos não se considerassem perfeitos, válidos e eficazes erga omnes só porque não realizados perante quem ao tempo da sua prática nem sequer era sujeito passivo da relação tributária, era um terceiro nessa relação, vindo a nela ingressar posteriormente por mor das vicissitudes ocorridas no procedimento do pagamento coercivo da dívida exequenda em que a exigência do imposto se transformou.

Tendo sido a caducidade *estabelecida com o fim de, dentro de certo prazo, se tornar certa, se consolidar, se esclarecer, determinada situação jurídica* ([4]), também os respectivos actos impeditivos da caducidade logram o efeito de tornar esta definitivamente impedida e certa a situação jurídica daí resultante. Não sujeitando a lei o exercício do direitos de executar e reverter a novo prazo de caducidade, a consolidação do direito à liquidação derivada daqueles actos de impedimento sujeita os responsáveis subsidiários chamados à execução, que a não poderão defrontar.

Deste modo, por ter sido impedida no caso presente, não ocorre a alegada caducidade do direito de liquidar, ou do direito à arrecadação do imposto, que é simples consequência daquele outro, sendo de desatender a pretensão do recorrente e de confirmar a sentença recorrida.

As normas aplicáveis ao caso são as referidas, que não as do Regime de Administração Financeira do Estado a que se refere a Lei 8/90, de 20.2, desenvolvidas pelo DL 155/92, de 28.7.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

REFORMA DE ACÓRDÃO.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Só é possível a reforma do acórdão, nos termos do art. 669º, 2, b), do CPC, se do processo constarem elementos que, só por si, impliquem decisão necessariamente diversa da proferida, e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

([3]) Cf. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal,* p. 300.
([4]) Cf. Vaz Serra, *RU* 107º/ 24, conotado com a análise das causas impeditivas dá caducidade tratada no art. 33, 1º do Código Civil de um modo que clarifica o instituto do ramo fiscal.

11 — Não é esse o caso, se o Tribunal apreciou um documento e o interpretou de determinada maneira,
111 — O que pode haver, em tal caso, é um erro de julgamento, que não pode ser sanado através de reforma do acórdão.

Recurso n.º 25351, em que são requerentes a Fazenda Pública (Via Catarina, SA.) e requerida: Via Catarina, SA. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. O **REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA** veio requerer a reforma do acórdão proferido nos autos, ao abrigo da al. b) do nº 2 do art. 669º do CPC.

Alega em síntese que o acórdão sob censura se apoiou em acórdão do TJCE, que não contempla a hipótese posta à consideração do Tribunal.

Entende assim que houve lapso susceptível de reparação, mediante reforma.

O requerido sustenta que não há lugar à pretendida reparação.

O EPGA defende que o pedido deve ser indeferido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Dispõe o art. 669º, 2, b), do CPC:

"2. É ainda lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando:

(...);

b) Constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração".

Será que ocorre esta hipótese?

Escreveu-se no acórdão sob censura:

"A recorrente suscita vício de violação de lei, concretamente a inconstitucionalidade do art. 5º da Tabela dos Emolumentos do Notariado.

Mas, como agudamente anota o Exmº Magistrado do MP, o acento tónico haverá de se colocar antes no domínio da lei comunitária".

E adiante:

"Sobre a questão da conformidade ou não daquela norma aos preceitos comunitários já se pronunciou o TJCE. . .".

Citou-se seguidamente um acórdão do TJCE.

E escreveu-se de seguida:

"Em causa, na consulta ao TJC, de que resultou a prolação do acórdão referido, estava a Tabela de Emolumentos do Notariado, nomeadamente o seu art. 5º.

Resulta, do acórdão do TJC, que as receitas impugnadas violam lei comunitária.

Na verdade, sendo que, como se diz no citado aresto, se cobraram emolumentos que se destinam a financiar finalidades desenvolvidas pelo Estado de todo alheias aos serviços onde se realizam, é óbvio que o normativo onde se prevêem tais emolumentos com aquela finalidade viola lei comunitária. . .".

Quer isto dizer que no aresto recorrido se decidiu que o acórdão em causa (ou, ao menos, os princípios nele ínsitos) antagonizava determinado preceito da Tabela de Emolumentos do Notariado.

É esta a perspectiva do acórdão.

O recorrente discorda.

Mas, o que poderá haver aqui é um erro de julgamento, insusceptível de reforma.

Acresce dizer que, mesmo que não se aceite a tese sustentada no acórdão proferido nos autos, nem assim seria inelutável que a decisão final fosse diversa.

Na verdade, o recorrente defende a inconstitucionalidade da norma em causa.

Ora, bem podia acontecer que, mesmo que não houvesse violação de lei comunitária (e o acórdão sob censura entende que há), existisse violação de lei constitucional, o que conduziria também aqui há procedência do recurso.

A pretensão do requerente está pois votada ao insucesso.

2. Face ao exposto, indefere-se a requerida reforma.

Sem custas, por delas estar isento o requerente.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Beata de Queiroz.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos, que contradizem o probatório da sentença recorrida, é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.
II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum *e não com o* quid decisum.

Recurso nº 25.464. Recorrente: Maria do Céu Manzarra Franco Fino Nina. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. MARIA DO CÉU MANZARRA FRANCO FINO NINA, identificada nos autos, deduziu, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Castelo Branco, embargos de terceiro, no tocante à penhora de uma quota social, que identificou.

O Mmo. Juiz daquele Tribunal julgou os embargos improcedentes.

Inconformada, a embargante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, apresentando as respectivas alegações.

Neste STA o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

As partes nada disseram sobre tal questão prévia.

Colhidos os vistos legais, cumpre 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 arts. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32º, al. b) do 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 ETAF.

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

Escreveu o Ilustre Magistrado:

(...) A recorrente refere que:

(...).

III - Do ponto 3º do probatório da douta sentença recorrida, que decerto tem em conta o doc. n. 6 junto com a p. i. (certidão do Registo Comercial da Brintêxtil), resulta que a embargante é co-titular e compossuidora de uma quota social no valor de 10.000.000$00 (dez milhões de escudos), com o revertido marido...

Sendo certo que tal não foi dado como provado na decisão recorrida, antes pelo contrário (vide n. 6 do elenco probatório)".

Vejamos.

O nº 6 do probatório é do seguinte teor:

"No dia 31 de Dezembro de 1994 foi aumentado o capital da sociedade, tendo o referido Eurico António Fino Nina ficado titular de uma quota no valor de 10.000.000$00".

Pois bem.

Há realmente divergência entre o probatório e aquela alegação de facto da recorrente.

Do exposto, conclui-se pois que o recurso versa também matéria de facto, ou seja, que há controvérsia quanto à matéria de facto.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

Pode entretanto o recorrente prevalecer-se do disposto no art. 47º, nº 2, do CPT.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto pela recorrente.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em Esc. 15.000$00 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso: 25 527. Recorrente: José Augusto Oliveira Costa dos Reis; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1. José Augusto Oliveira Costa dos Reis recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de a Instância de Évora julgou procedente a excepção peremptória da caducidade do direito de impugnar o acto tributário da liquidação de IRS de 1996.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a. O acto de indeferimento de reclamação graciosa de acto tributário de liquidação de IRS que não haja sido impugnado judicialmente, ou que não o haja sido tempestivamente, firma-se no ordenamento jurídico, definindo a situação tributária do contribuinte no que à matéria da liquidação respeita;

b. O indeferimento de reclamação graciosa de acto tributário de liquidação de IRS é, pois, acto susceptível de alterar a situação tributária do contribuinte, definindo um conteúdo com o qual este não se conformou, dele tendo deduzido reclamação;

c. A notificação do acto de indeferimento de reclamação graciosa, na medida em que é susceptível de alterar a situação tributária do respectivo destinatário, tem obrigatoriamente que ser realizada, sob pena de ineficácia perante este último, através de carta registada com aviso de recepção, dirigida ao respectivo domicilio fiscal, tal como imperativamente dispõe o n.º 1 do art. 65.º do Código de Processo Tributário;

d. Ao julgar-se, na douta decisão sob recurso, que o acto de indeferimento de reclamação graciosa de acto tributário de liquidação de IRS não é susceptível de alterar a situação tributária do ora recorrente, sem embargo do devido respeito que é muito, indevidamente entendeu-se aplicável à notificação daquele indeferimento o disposto no art. 65.º 2 do CPT, assim se tendo violado o n.º 1 do mesmo artigo e Código;

e. Tendo o acto de indeferimento da reclamação graciosa de liquidação de IRS, respeitante aos rendimentos do trabalho auferidos durante o ano de 1996, sido notificado reclamante apenas por carta registada datada de 15.10.98, tal acto, em vista do disposto no art. 64.º do CPT, é perante o contribuinte absolutamente ineficaz;

f. Sendo o acto ineficaz é ilegítimo fixar a data da realização da respectiva notificação como termo inicial do prazo do art. 123.º 2, do CPT, para impugnação judicial;

g. Tendo o ora recorrente demonstrado encontrar-se notificado em 09.04.99 do indeferimento que apresentara da reclamação graciosa de acto de liquidação tributária, é absolutamente tempestiva a impugnação judicial que, em 19.04.99, deduziu contra o mesmo acto.

A ERFP entende que o recurso não merece provimento pois que a notificação do indeferimento da reclamação graciosa pode ser efectuada por carta registada pressupondo-se que foi recebida no terceiro dia posterior ao do registo sendo extemporânea a impugnação.

A EMMP entende que o recurso questiona matéria de facto na conclusão g).

Pronunciando-se sobre esta questão prévia defende o recorrente que o recurso não questiona matéria de facto mas apenas de direito.

Acrescenta que deverá julgar-se o STA impedido de conhecer da matéria que subjaz à alínea "g." das conclusões da minuta de alegação do recorrente, por nela se conter matéria de facto não estabelecida na decisão recorrida, sem embargo de ser competente para o conhecimento e a decisão da demais matéria condensada nas restantes conclusões.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1) Relativamente ao exercício de 1996, foi efectuada ao impugnante uma correcção ao anexo A da sua declaração modelo 2 de IRS, tendo sido acrescentado ao seu rendimento declarado da categoria A o montante de esc. 2.617.200$00 (dois milhões, seiscentos e dezassete mil e duzentos escudos) e passando o rendimento total para esc. 4.157.220$00 (quatro milhões, cento e cinquenta e sete mil, duzentos e vinte escudos) - (vide os documentos de fls. 24, 31 e 37 dos autos).

2) O que originou uma liquidação oficiosa de imposto a recuperar pelo contribuinte de esc. 101.522$00 (cento e um mil, quinhentos e vinte e dois escudos) - liquidação nº. 57600168490, de 28 de Janeiro de 1998 -, em vez dos esc. 642.527$00 (seiscentos e quarenta e dois mil, quinhentos e vinte e sete escudos) de reembolso anteriormente apurados (vide os documentos de fls. 10, 14 e 15 dos autos e de fls. 8 do processo de reclamação graciosa a eles apenso).

3) Aquele referido montante de esc. 2.617.200$00 (dois milhões, seiscentos e dezassete mil e duzentos escudos) havia sido declarado pelo contribuinte no anexo H da declaração modelo 2 (benefícios fiscais), como rendimento isento de imposto ao abrigo de acordos de cooperação, fora-lhe pago pelo Estado-Maior do Exército Português e reportava-se ao período compreendido entre 01 de Janeiro de 1996 e 31 de Agosto do mesmo ano (documentos de fls. 27, 34 e 37 dos autos e de fls. 17, 18 e 19 do citado apenso de reclamação).

4) Período esse em que, durante o referido ano e na sua qualidade de capitão do exército português, esteve o impugnante "deslocado em serviço na República de Angola" (documento de fl. 15 do apenso), "em missão de cooperação técnico-militar com a República de Angola - apoio ás equipas de acessoria" (documentos de fls. 14 e 18 do apenso).

5) Contra aquela liquidação apresentou, então, o contribuinte, em 13 de Março de 1998, a reclamação graciosa que constitui fls. 4 a 7 desse referido apenso (vide o respectivo carimbo de entrada a fl. 4).

6) A qual 1 he foi indeferida por despacho do senhor Director Distrital de Finanças de Évora de 10 de Outubro de 1998 (fls. 22 a 23 do apenso).

7) Ao reclamante foi enviado, por carta registada e para a morada indicada pelo mesmo na reclamação, o oficio nº. 14.773 datado de 15 de Outubro de 1998, para notificação do referido indeferimento (vide os documentos que constituem fls. 26 a 30 desse processo apenso).

8) Que veio, no entanto, devolvido em 30 de Outubro de 1998, com a menção de que o destinatário fora avisado em 16 de Outubro de 1998, mas não o reclamou (vide o envelope de fls. 29 e verso do apenso).

9) Em 5 de Março de 1999 dirigiu o impugnante ao senhor Director-Geral dos Impostos o requerimento que constitui fls. 10 dos autos, o qual motivou em 6 de Abril de 1999 a resposta de fl. 11.

10) A presente impugnação foi deduzida em 19 de Abril de 1999, conforme o carimbo de entrada aposto a fl. 3 dos autos.

3.1. A EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por na conclusão g) questionar o recorrente matéria de facto.

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo EMMP, depois de afirmar (ponto 3 de fl. 98) que na alínea g) invocou matéria de facto que não foi objecto da decisão posta em crise, e que o fez, "porventura desnecessária e descabidamente" conclui, se bem entendemos a sua linha argumentativa, que o recurso versa apenas matéria de direito e que se assim não fosse a consequência a retirar seria a do não conhecimento da matéria de facto alegada em tal alínea g).

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

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

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

Completando esta linha de pensamento conclui o art. 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 la instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do art. 32º".

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artº 167º do CPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso, ... a interpor ... para a Secção

de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo".

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª 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 (art. 690º do CPCivil).

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

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

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

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

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

Sustenta o recorrente na dita conclusão g) que tendo o recorrente demonstrado encontrasse notificado em 09.04.99 do indeferimento que apresentara da reclamação graciosa de acto de liquidação tributária, é absolutamente tempestiva a impugnação judicial que, em 19.04.99, deduziu contra o mesmo acto.

Saber se o recorrente demonstrou encontrar-se notificado em 09.04.99 do indeferimento que apresentara da reclamação graciosa de acto de liquidação tributária, é questão de facto que a sentença em apreciação não fixou.

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

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

3.2. Acrescenta o recorrente que deverá julgar-se o STA impedido de conhecer da matéria que subjaz à alínea "g." das conclusões da minuta de alegação do recorrente, por nela se conter matéria de facto não estabelecida na decisão recorrida, sem embargo de ser competente para o conhecimento e a decisão da demais matéria condensada nas restantes conclusões.

Se bem interpretamos o pensamento do recorrente parece-nos pretender apresentar a sua desistência para a apreciação das questões de facto solicitando que sejam apreciadas apenas as questões de direito constantes nas conclusões do recurso.

Conforme se escreveu no Ac. deste Tribunal de 2-3-95, Rec. 16.172, *APDR* p. 119, que passaremos a acompanhar, por força do princípio da estabilidade da instância ela só poderá ser modificada, uma vez interposto o recurso, quando a lei autorizar essa modificação, nos termos dos arts. 267º e 268º do CPC.

Assim após a apresentação das alegações (arts. 67º do R.S.T.A. e 690º do C.P.Civil) fica estabilizada a discordância do recurso quanto ao decidido.

Podia a recorrente, dentro do princípio do dispositivo, deixar cair nas alegações e respectivas conclusões a sua discordância quanto a toda a decisão ou apenas quanto a parte não o podendo fazer, contudo, posteriormente.

O conhecimento da matéria da competência em razão da hierarquia precede o conhecimento das restantes questões pelo que antes do conhecimento da mencionada desistência sempre haveria de se conhecer da questionada competência pois que só o tribunal que se declare competente poderá conhecer da mencionada desistência.

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

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

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *António Pimpão — Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes* (vencido pois houve renuncia a recurso de facto).

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

IRC. Liquidação Adicional. Impugnação judicial. Anulação parcial.

Doutrina que dimana da decisão:

A liquidação do imposto, enquanto acto divisível, tanto por natureza como por definição legal, é susceptível de mera anulação parcial.

Recurso: 25 532. Recorrente: Azália Têxtil — Malhas Confecções, L.da; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exmo Juiz Conso Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada agora com o acórdão do TCA que dando parcial provimento ao recurso jurisdicional da Fazenda Pública julgou apenas parcialmente procedente a impugnação judicial que deduzira contra liquidação de IRC no montante de 4.369.960$00, dele interpôs recurso para este Supremo Tribunal a Impugnante Azália Têxtil — Malhas e Confecções, Limitada, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as suas alegações de recurso e, perseguindo a revogação do impugnado julgado e a manutenção do antes decidido pela 1ª Instância, isto é a total procedência da impugnação judicial, a final, formulou as seguintes conclusões:

- O art. 121 º do Cod. de Proc. Tributário preceituava que "sempre que da prova produzida resultante afundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado";

No caso sub judice, *na prova pericial realizada provou-se que houve erro na quantificação da matéria tributária.*

Logo o acto tributário deve ser anulado totalmente, e não parcialmente como se decidiu no douto acórdão recorrido.

Tanto mais que não se verifica a inversão do "ónus da prova" pois não há situação de facto enquadrável no n.º 2 do citado art. 121º do Cod. de Proc. Tributário.

Violou, assim, a douta decisão sub censura o disposto no art. 121º n.os 1 e 2 do citado Código de Proc. Tributário que é princípio estruturante do contencioso tributário.

A Recorrida Fazenda Pública contra-alegou também tempestivamente evidenciando o infundado do presente recurso jurisdicional com base no sustentado entendimento de que não se verifica ocorrer a invocada situação de fundada dúvida sobre a existência e quantificação do questionado acto tributário a que se refere o convocado art. 121.º do C PT.

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto mas douto parecer opinando também pela improcedência do presente recurso uma vez que, sustenta, nada impedia a decretada anulação parcial do sindicado acto tributário pois, de acordo com a jurisprudência da Secção que expressamente convoca, *"... a liquidação em sentido estricto, mesmo adicional, como aplicação da taxa à matéria colectável, constitui acto divisível, tanto por natureza, pois se traduz num quantitativo pecuniário, como ainda na própria expressão legal, já que o CPT (art. 145º), tal como já acontecia no CPCI (art. 5º), prevê a anulação total ou parcial."*

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A decisão jurisdicionalmente impugnada fixou a seguinte factualidade:

a) A liquidação radica no relatório de fls. 34 e segs. — aqui dado por reproduzido — designadamente na consideração do peso médio de 250 g. Para cada peça produzida pela impugnante, o que levou à conclusão da existência de vendas presumivelmente sonegadas de 39 478 peças;

b) Os pesos médios de quatro tipo de peças (T — Shirts, Sweat Shirts, 15 924 e Wrangler) mais representativos da produção e vendas da impugnante no exercício em causa foram os de, respectivamente, 182,40 g, 417,95 g, 252,12 g e 533,33 g;

c) A variedade das existências da impugnante entre 31.12.1988 e 31.12.1989 foi de 1985,2 kg e sinal negativo, tendo os "produtos em curso" o peso de 5675 kg.

d) A liquidação adicional de IRC em causa é do exercício de 1989, por correcção da matéria colectável para 12 257 860$00, e teve como data limite de pagamento 7.11.1994 e a petição da presente impugnação deu entrada na Repartição de Finanças em 3.2.1995 — doc. de fls. 10 e 11 e carimbo aposto na petição de fls. 2 e segs.;

e) Aquela matéria colectável foi encontrada com base nos elementos apurados no referido exame à escrita da ora recorrida, designadamente na variação negativa do exercício de 5137 kg de fio de malha e nos produtos em curso no mesmo exercício de 3632,75 kgs — doc. de fls. 34 e segs.

E, com base nestes factos, julgou parcialmente procedente o recurso que então apreciava, o interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1ª Instância que julgara totalmente procedente a impugnação e consequentemente anulara o sindicado acto tributário — liquidação adicional -, anulando esta apenas quanto à parte que teve como matéria colectável acima de 1985,2 kg (negativo) de variação negativa do exercício e acima de 5675 kg de "produtos em curso" no mesmo exercício.

Considerou-se, para tanto e em síntese e fundamentalmente, que *"... a diferente dimensão da matéria colectável do exercício encontrada agora em sede de instrução dos presentes autos de impugnação, o único erro revelado consistiu em que a média dos produtos fabricados pela recorrida não tinha o peso médio de 250 g. Como no referido relatório se fazia constar, e em que assentou a correcção à matéria colectável, mas sim um diferente, ..."* e que " *Nos termos do disposto no art. 120º al. a) do Código de Processo Tributário (CPT), constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente a errónea quantificação e qualificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários. E aqui, só existe erro quer na variação negativa do exercício, quer nos "produtos em curso"; entre os valores encontrados pela AF e que levaram à correcção da matéria colectável para os 12 257 860$00 e os ora encontrados em sede de instrução dos presentes autos e constantes na alínea c) do probatório."*

Porque assim e mediante invocação do disposto nos artigos 118º do CPT e 6º do ETAF, e ao abrigo também do convocado *"princípio da conservação e aproveitamento dos actos praticados (que) conduz à solução de apenas se anular aquilo que se mostra eivado de vício, que não é aproveitável ..."*

Julgou apenas parcialmente procedente a impugnação judicial apresentada, revogando, no demais, a então sindicada sentença do TT de 1ª Instância que julgara aquela totalmente procedente.

É contra o assim decidido que se insurge agora a Impugnante, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, mediante invocação do disposto no art. 121º do CPT e perseguindo entendimento que dê guarida à opinião que sufraga e que se traduz

na invocada e fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário.

Não lhe assiste, porém, qualquer razão

Na verdade e como bem proficientemente se evidencia na sindicada decisão judicial, já perante os factos materiais da causa que fixou e que este Supremo Tribunal não sindica - art. 21º n.º 4 do ETAF -, apurado que os valores encontrados em sede de instrução dos presentes autos e levados à alínea c) do probatório, não existe qualquer erro mas sim coincidência quantitativa, inixiste, nesta parte, fundamento legal para a requerida anulação da correspondente liquidação, já que se trata de correcção meramente quantitativa.

E, ao contrário do sustentado pela Recorrente, constitui com efeito jurisprudência uniforme, pacífica e reiterada desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que a liquidação, mesmo adicional, como no caso, constitui acto divisível tanto por natureza, pois se expressa num quantitativo pecuniário, como por disposição expressa da lei (cfr. art. 145º do CPT) e que, assim, em casos de impugnação judicial o sentido decisório a proferir nesta comporta não só a anulação total daquela como a simples anulação parcial.

Ponto é que, neste último caso, o apurado vício que porventura a inquine atinja ou afecte apenas parte daquela liquidação.

Neste sentido podem ver-se, entre outros, aos acórdãos de 02.07.97, processo n.º 20.861, citado no impugnado aresto, os de 25.05.94 e de 20.09.99, proferidos nos processo n.º 18.048 e 24.101, invocados pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal no parecer de fls. 185 e ainda os acórdãos de 28.10.98 e de 17.02.99, proferidos nos processos n.º 22.603 e 22.299.

Neles se doutrinou, além do mais, que *"Os actos que imponham a obrigação de pagamento de uma quantia, designadamente os actos de liquidação de tributos, são naturalmente divisíveis, sendo-o também juridicamente, sendo admissível a anulação parcial quando o fundamento da anulação valha apenas em relação a uma parte do acto."* — do acórdão proferido no processo n.º 22.603 — e que: *"O Tribunal pode, sem invadir a esfera de competências da Administração Fiscal, anular parcialmente um acto tributário por ela praticado, reduzindo-o às suas reais dimensões, quando constatar que o mesmo sofre de vício que em parte o invalide.*

Esta situação não configura a prática de novo acto tributário, pois do que se trata é de manter de pé a parte do acto inicial que se conforma com a lei.

A errada determinação da matéria colectável só conduz à sua total anulação quando o acto em que a mesma se traduziu está ferido, no seu todo, de ilegalidade." — do acórdão proferido no processo n.º 22.299.

E a doutrina têm-se também pronunciado sem vozes discordantes no acolhido sentido — cfr. Brás Teixeira, in *Princípios de Direito Fiscal,* pag. 125, Francisco Pardal e Rúben dos Anjos, in CPCI, Anotado, pag. 53 e Alfredo de Sousa e Silva Paixão, in *CPCI, Anotado,* pag. 41, nota 3.

Não merece, pois qualquer censura o sentido decisório do impugnado julgado que, perante os factos materiais da causa que estabeleceu e que este Supremo Tribunal, enquanto tribunal de revista, não sindica, julgou tão só parcialmente procedente a impugnação judicial apresentada e, consequentemente, anulou apenas a liquidação sindicada

na parte em que deu por verificado o invocado erro na determinação da matéria colectável, a saber, *"... acima de 1985,2 kg.*

negativo) de variação negativa do exercício e acima de 5675 kg de "produtos em curso# relativo ao mesmo exercício."

E, perante a apontada factualidade, não logra efeito processual útil a invocada dúvida sobre a quantificação do questionado facto tributário, dúvida que, aliás, o Tribunal a quo não experimentou e muito menos acolheu.

Em face do exposto, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando antes o impugnado julgado.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

Nulidade por omissão de pronúncia. Matéria de facto em recurso interposto do TCA.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Não ocorre nulidade por omissão de pronúncia, nos termos do art. 668º, n.º 1, alínea d) do C. P. Civil, por não haver o acórdão recorrido apreciado a fundamentação do acto se este afirmou, expressamente, que não podia conhecer da falta de fundamentação por não haver sido invocada nem na petição inicial nem apreciada na sentença proferida em primeira instância mas apenas nas alegações de recurso para o TCA.

2 — Incluindo as conclusões das alegações do recurso interposto para este Tribunal, de acórdão proferido no TCA que apreciou sentença proferida em 1ª instância, matéria de facto não pode este Tribunal apreciar tal matéria factual excepto se se verificar ofensa de disposição legal expressa que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

Recurso: 25 542. Recorrente: Álvaro Cunha & Pimenta, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1. Álvaro Cunha & Pimenta, L.da, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, confirmou a sentença que havia julgado improcedente a impugnação de

IVA dos anos de 1989 e 1990 e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

A) A questão em apreço, e que foi submetida a julgamento do tribunal recorrido, assentou, e assenta, essencialmente na busca de se apurar se três facturas constantes na contabilidade da impugnante correspondem ou não a negócios efectivamente realizados. Na versão da Administração Fiscal tais negócios nunca existiram e, portanto, as aludidas facturas constantes na contabilidade correspondem a operações simuladas.

B) O Tribunal recorrido fundou a sua decisão no facto de, no seu entender, relevar mais "do ponto de vista probatório, aquilo que documentalmente se pode apreender do que a prova testemunhal, sempre mais falível".

C) Ora, todos os documentos juntos aos autos são particulares (art. 363º nº 1 do Código Civil), mesmo as informações apelidadas de "oficiais" (relatório da fiscalização e outros).

D) Assim sendo, o valor da prova documental e testemunhal é o mesmo.

E) Além do mais, a matéria considerada provada alcançou-se por presunção, cuja ilação se retirou de documentos particulares.

F) Havendo confronto entre a presunção de certeza da contabilidade da recorrente com a presunção decorrente do Relatório da Fiscalização deve prevalecer a primeira.

G) O relatório de fiscalização assentou num silogismo lógico-dedutivo, e portanto, não poderá valer como verdade em si mesma.

H) Mais ainda, o relatório de fiscalização, em nosso entender, peca por falta de fundamentação. Esta deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância como fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que neste caso constituirão parte integrante do respectivo acto.

I) A falta de fundamentação é uma nulidade insuprível de conhecimento oficioso e, por isso, cognoscível em qualquer instância.

J) Ao não julgar a questão da falta de fundamentação o Tribunal recorrido cometeu uma nulidade processual de omissão da pronúncia.

K) A omissão de pronúncia no julgamento da nulidade do acórdão, nos termos do art. 668º , n.º 1, alínea d) do C. P. Civil.

L) Dever-se-á substituir a decisão do tribunal *a quo* que julgou improcedente a impugnação, tendo absolvido a Fazenda Pública do pedido, por outra que, ao contrário, condene a Fazenda Pública a anular as liquidações adicionais de IVA, nºs 94343210, 94343206, 94343209, 94343208 e 94343207, julgando-se assim provada e procedente a impugnação em tempo apresentada ou, subsidiariamente, deverá o S.T.A., anular o julgamento do T.C.A. e mandar repetir o julgamento.

A ERFP entende que o recurso não merece provimento pois que não ocorre a alegada omissão de pronúncia já que o acórdão recorrido entendeu ser questão nova a suscitada falta de fundamentação questionando nas demais conclusões a matéria factual fixada cuja apreciação não cabe a este STA.

Neste mesmo sentido e com igual fundamento se pronuncia o EMMP.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

a)- A recorrente tem por actividade a confecção de artigos de vestuário em série (CAE 322020) (cf. inf. fl. 29).

b)- Na sequência de averiguações sumárias, efectuadas na empresa, pela Inspecção Geral de Finanças, foi prestada, em 25-08-1994, a informação de que se encontra fotocópia a fls. 29 e 30 destes autos que, no essencial, se transcreve:

"... No exercício de 1989, verificámos que foram contabilizados como compras de malha, entre outros, os valores líquidos de 6.954.480$00, 9.879.8840$00 e de 13.110.120$00, referentes às facturas nºs 233 (de 12-10), 275 (de 23/11) e 287 (de 4/12), respectivamente, emitidas por Têxteis Carbi, de Carla Cristina Araújo Pereira Lima (fotocópias em anexo a fl. 4/9). Àqueles valores acresce o IVA, no total de 5.089.025$00.

Conforme já referimos na Informação nº 4/IE(SC-CC)/94, de 15 de Julho, as quantidades de malha constantes naqueles documentos correspondem rigorosamente às mencionadas nas facturas nºs 68 (de 12/09), 72 (de 20/10) e 80 (de 13/11) emitidas em nome de Rogério Faria L.da (fotocópias em anexo a fls.10/15) e registadas como compras em Têxteis Carbi.

Pelas declarações prestadas pelo sócio da empresa Rogério & Faria L.da, Albano Agostinho Saldanha de Sousa e pela funcionária administrativa que esteve ao seu serviço em 1989, concluímos que:

- a sociedade Rogério & Faria L.da, nunca revendeu malha;

- a letra constante nas guias de remessa não é da pessoa que habitualmente as elaborava;

- as rubricas apostas nas facturas (nºs 68, 72 e 80) não coincidem com a do sócio Joaquim Rogério (já falecido);

- desconhecem a firma Têxteis Carbi (não consta no último balancete analítico de clientes, reportado a 89.09.30).

e, em consequência, as facturas nºs 68, 72 e 80, emitidas em nome de Rogério & Faria L.da, não correspondem a quaisquer transacções comerciais.

Em face do exposto, concluímos que também as facturas nº 233, 275 e 287, elaboradas por Têxteis Carbi para Álvaro Cunha & Pimenta L.da, não têm subjacentes transacções comerciais, pelo que se propõe, nesta última empresa, as seguintes correcções, com referência ao ano de 1989:

- redução do valor de compras no total de 29.944.440$00, nos termos dos art. 17º nº 3, conjugado com o art. 23º, ambos do Código do IRC, o que se traduz em igual aumento ao lucro tributável declarado pelo contribuinte (1.557.235$00), passando o lucro tributável corrigido para 31.501.675$00;

- abatimento ao IVA indevidamente deduzido, nas declarações periódicas relativas aos meses de Outubro, Novembro e Dezembro, das verbas de 1.180.723$00, 1.6679.573$00 e de 2.228.720$00, respectivamente, nos termos do art. 19-3 do CIVA".

c)- Com base na informação referida em b), foi elaborado o mapa de apuramento mod.382 e a RF procedeu à liquidação do IVA aqui impugnado, respeitante às facturas nº 233, 275 e 287, ali referidas, sendo 5.098.025$00 de imposto e 5.496.694$00, de juros compensatórios (cf. inf. de fl.21 e docs. fls. 23 a 28).

d)- A recorrente foi notificada da liquidação referida em c), em 03-11-94, bem como para efectuar o pagamento eventual das importâncias em dívida, no prazo de 15 dias (cf. inf. fl.21).

e)- Não tendo efectuado o pagamento, procedeu-se ao débito ao Tesoureiro da FP, através dos conhecimentos nºs 1545, 1546, 1547, 1548 e 1695, tendo o prazo de cobrança voluntária terminado em 24-11-94 (cf. cit inf. de fls. 21/22).

f)- Na Delegação da Procuradoria da República da comarca de Vila Nova de Famalicão, correram termos uns autos de inquérito com o nº 2181/94, em que foi participante a DDF de Braga e participada a aqui recorrente e que tiveram por objecto os factos referidos na informação a que se alude na alínea b) supra, no qual foi proferido despacho, em 09-03-98 que, no essencial, se transcreve:

"A noticiada matéria factual podendo integrar ilícitos de falsificação de documentos e de burla agravada, foi averiguada nessas vertentes, tendo-se chegado às conclusões relatadas de fls.179 a 184, que aqui se dão por reproduzidas, as quais vão no sentido de não terem existido as transacções tituladas nos documentos juntos aos autos, sendo todas as facturas falsas;

Muito embora os arguidos, agentes económicos das últimas transacções documentadas tenham declarado que as transacções de facto existiram;

O que circunstancialmente e segundo as regras da experiência em matéria de negócios não obteve credibilização.

Apreciada a prova que foi possível recolher nos termos do artº 127º do CPP é nossa convicção não ter sido possível recolher indícios dos quais resulte uma possibilidade razoável de aos arguidos vir a ser aplicada, por força deles, em julgamento, qualquer penalidade e, não se vislumbra outras diligências com relevância útil a levar a efeito.

Face ao circunstancialismo probatório salientado nos autos, não resulta apurado quem preencheu as facturas base do negócio facturado;

A pessoa indicada como origem das negociações e consequente facturação entretanto faleceu;

A aquisição original da mercadoria terá tido a sua fonte numa fábrica de fiação de Leça, fábrica essa que terá fechado há já muito, por falência:

Não se indicia que os sequentes agentes económicos tivessem conhecimento de estarem a usar documentos forjados e, a firma denunciada tem a correr processo de impugnação das correcções fiscais efectuadas, no Tribunal Tributário de Braga.

Assim, não tendo sido possível indiciar suficientemente a ocorrência de crime de falsificação de documentos, embora presuntivamente resulte não terem tais facturas correspondência à realidade, pelo menos nos termos em que resultam documentados, por indiciar fica também o eventual crime de burla no elemento erro ou engano sobre factos astuciosamente provocados;

Pelo que restará discutir a matéria em causa em termos fiscais, sede própria para apreciar os dados objectivos apurados, dado que em termos subjectivos relativos a ocorrência de actuação dolosa, tal não resulta suficientemente indiciado, pelo que nos termos do nº 2 do art. 277 do CPP se determina o arquivamento dos autos. Comunique: nº 3 do art. 277 do CPP." (cf. doc. fls. 237 a 240).

g)- A mercadoria constante das facturas referidas em c), processadas a favor da recorrente por Têxtil Carbi, é a mesma que vem mencionada nas facturas emitidas em nome de Rogério & Faria, L.da a favor da Têxtil Carbi. (cf. docs. fls. 30 vº a 36).

h)- A firma Rogério & Faria, L.da, desconhece a Têxtil Carbi como cliente, nunca tendo havido relações comerciais entre estas duas firmas (Cf. inf. fls.38).

i)- A Têxtil Carbi nunca revendeu malha e a letra constante das guias de remessa não é da pessoa que as elaborava e as rubricas apostas nas facturas nos 68, 72 e 80 não coincidem com a do sócio Joaquim Rogério (cf. inf. fl. 38).

3.1. Nas conclusões H), I), J) e K) sustenta a recorrente que a falta de fundamentação é uma nulidade insuprível de conhecimento oficioso e, por isso, cognoscível em qualquer instância pelo que ao não julgar a questão da falta de fundamentação o Tribunal recorrido cometeu uma nulidade processual de omissão de pronúncia nos termos do art. 668º , n.º 1, alínea d) do C. P. Civil.

O acórdão recorrido sobre esta temática entendeu não poder conhecer de tal questão por só haver sido suscitada na conclusão E) das alegações do recurso.

Com efeito afirmou o seguinte:

"... quanto ao vício de fundamentação do acto impugnado, agora levado à conclusão E das alegações de recurso, não fundamentou a presente impugnação judicial, conforme se vê da respectiva petição. Por isso, também não foi objecto de apreciação pela decisão recorrida e, consequentemente, não pode ser conhecido, por este Tribunal, que visa a reapreciação das questões, sob recurso, de que aquela sentença conheceu e não conhecer "questões novas", ressalvado os casos em que o deva fazer *ex oficio.*

E não pode deixar de se confirmar o assim decidido pois que o vício de forma, por falta ou insuficiência de fundamentação, não gera nulidade mas mera anulabilidade não sendo por isso de conhecimento oficioso nem podendo ser conhecido se a parte o não invocar.

Acresce que na situação concreta dos presentes autos nunca ocorreria a suscitada nulidade processual de omissão de pronúncia, nos termos do art. 668º , n.º 1, alínea d) do C. P. Civil, pois que o acórdão recorrido afirmou expressamente que não podia conhecer da falta de fundamentação por não haver sido invocada nem na petição inicial nem apreciada na sentença proferida em primeira instância mas apenas nas alegações de recurso para o TCA.

Do exposto resulta que não ocorre a nulidade do acórdão suscitada pela recorrente.

3.2. Nas conclusões A) a G) continua a recorrente a defender que as três facturas a que se refere o probatório correspondem a negócios efectivamente realizados contrariamente à versão da Administração Fiscal.

Questiona por isso a matéria factual fixada que entendeu que tais negócios nunca existiram e, que as aludidas facturas constantes na contabilidade correspondem a operações simuladas, pois que o Tribunal recorrido deu mais relevância do ponto de vista probatório, aos documentos do que à prova testemunhal.

Acrescenta que o valor da prova documental e testemunhal é o mesmo pelo que havendo confronto entre a presunção de certeza da contabilidade da recorrente com a presunção decorrente do Relatório da Fiscalização deve prevalecer a primeira.

Sobre esta questão e depois de fixada a matéria factual escreveu-se no acórdão recorrido que "subjacente às facturas emitidas não existe qualquer operação tributável em IVA e, no entanto, as facturas são emitidas como consubstanciando pretensas operações, com IVA incluído, vindo o destinatário da factura a deduzir o IVA nelas liquidado" pelo que "estamos perante um acordo simulatório, feito entre o emitente da factura e o destinatário da mesma, com o intuito de defraudar a FP".

Acrescentou, ainda que "como resulta da matéria levada ao probatório, designadamente das alíneas b), f), g), h) e i), verificados estão os pressupostos de aplicação do citado preceito legal (art. 19º nº 3 do CIVA), sendo certo que, a prova testemunhal oferecida pela recorrente não logrou convencer, nem o Tribunal "a quo", nem este

Tribunal, da existência das referidas operações. Com efeito, o depoimento da 1ª testemunha, que é o mais pormenorizado, além de ser prestado por quem tem interesse na decisão dos autos, já que se trata do sócio gerente da recorrente, não fornece uma explicação cabal e convincente relativamente à proveniência das facturas em causa. Quanto à 2ª testemunha, contabilista da recorrente, apenas pretendeu demonstrar que a empresa laborou no período a que respeitam as facturas, questão que não foi sequer posta em causa na informação da AF e que não prejudica, necessariamente, a conclusão a que esta chegou, já que a empresa pode bem ter laborado com existências que tinha em *stock*. Finalmente a 3ª testemunha, consultor da recorrente, apenas conhecia os documentos apresentados pela anterior testemunha e juntos aos autos na acta de inquirição, para demonstrar que a empresa laborou e só neles alicerçou a sua convicção sobre a veracidade das operações subjacentes às facturas aqui em causa".

Por isso nas ditas conclusões questiona a recorrente a matéria de facto fixada pelas instâncias que não pode ser reapreciada por este Tribunal e nomeadamente não podendo sobrepor o seu juízo sobre a prevalência da prova testemunhal sobre a documental ao que acresce que do acórdão recorrido não transparece qualquer dúvida na confrontação desta com aquela.

A matéria factual fixada pelo Tribunal Central Administrativo encontra-se definitivamente assente não podendo ser alterada por este Tribunal.

Com efeito nos termos do art. 21º nº 4 do ETAF este Tribunal "apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Nos termos deste preceito legal e porque, na situação dos autos, estamos perante um processo, inicialmente, julgado pelo tribunal tributário de 1ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA "apenas conhece de matéria de direito".

Neste recurso pode a recorrente alegar "além da violação de lei substantiva, a violação de lei de processo" nos termos do art. 722º nº 1 do CPCivil.

Funcionando esta Secção como tribunal de revista não pode apreciar a decisão da matéria de facto constante do acórdão do TCA já que, nos termos do nº 2 do mesmo artigo "o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista, salvo havendo ofensa duma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova".

Na situação do autos não foi invocada ofensa duma disposição legal que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova pelo que nos resta concluir que não pode a matéria factual fixada ser alterada no âmbito deste recurso.

Do exposto resulta que improcedem todas as conclusões do presente recurso.

4. Nos termos expostos acorda-se em negar provimento ao recurso mantendo-se o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *António Pimpão — Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

STA. Competência em razão da hierárquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

A Secção do Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente em razão da hirárquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, da, sentença da 1ª Instância, não tiver como fundamento exclusivo, matéria de direito art. 32º nº 1 al. b) do ETAF.

Recurso n.º 25.559. Recorrente: ORSUPER — Organização de Supermercados do Sul, L.da; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ORSUPER — ORGANIZAÇÃO DE SUPERMERCADOS DO SUL, LDA da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial que a mesma deduzira contra a liquidação adicional de IVA, do ano de 1993, no montante global de 9.943.300$.

Fundamentou-se a decisão, em síntese, em que se verificou, na "análise efectuada à contabilidade e documentos de suporte da impugnaste", "a existência de omissões e irregularidades, concretamente a existência de vendas e compras por contabilizar, deduções indevidas de IVA, apuros diários das vendas de mercadorias sem documentos de suporte adequados e saltos de numeração das fitas das caixas registadoras, cálculo inexacto do custo das mercadorias vendidas, por ter considerado um valor errado para as existências finais em 31-12-93", sendo, pois, "de concluir que houve fundadas razões para a A. F. recorrer aos métodos presuntivos para determinação do imposto".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1ª - A conclusão, plasmada a fl. 378 - a contabilidade da impugnante apresentava omissões e irregularidades, razão pela qual a comprovação directa e exacta dos elementos indispensáveis ao apuramento do imposto não era possível, pelo que houve fundadas razões para que a Administração Fiscal tivesse recorrido aos métodos presuntivos para determinação do imposto - não é uma premissa suficiente para que a presente impugnação fosse decidida no momento processual em que o foi.

2ª - Na verdade, a mera verificação dos pressupostos de que depende o funcionamento do mecanismo dos métodos indiciários, ou presuntivos, para determinação do valor do imposto, não implica necessariamente que o mecanismo tenha sido bem aplicado, podendo suceder — e sucedeu no caso dos autos - que, pela via dos métodos indiciários, se chegasse a um valor da matéria tributável erroneamente quantificado.

3ª - Ora, não tendo a impugnante atacado os pressupostos com base nos quais a Administração Fiscal fez funcionar o mecanismo

dos métodos indiciários, isso não quer dizer que não possa ser admitida a discutir os resultados a que o funcionamento do mecanismo conduziu.

4ª - A questão suscitada nos presentes autos não é uma questão de direito, tratando-se, antes de uma questão complexa que envolve, necessariamente, a apreciação de questões de direito, mas que, também, exige o apuramento de certos factos que, de modo algum, estão presentes no processo, devendo tal apuramento ser feito mediante a realização das diligências de prova propostas pela impugnante, na sua petição inicial, como outras que, ao abrigo do n.º 4 do art. 136º do CPT, o juiz mande realizar.

5ª - O juiz a quo não poderia, por isso, ter conhecido imediatamente do pedido com o que terá violado os preceitos, antes invocados, contidos nos arts. 132º e 136º do CPT.

Nestes termos, e nos de mais direito que VV. Exªs doutamente suprirão, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, ser revogada a douta sentença recorrida, ordenando-se o prosseguimento dos autos com vista à realização das diligências de prova propostas e, bem assim, as que, ao abrigo do disposto no art. 136º do CPT, se mostrarem indispensáveis à boa decisão da causa".

O Exmo. Magistrado do M.P., no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste Tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, como resulta da parte final da transcrita conclusão 2ª.

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste STA, em razão da hierarquia.

Ora, ele é absolutamente incompetente para conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, a recorrente afirma ali expressamente que, "no caso dos autos e pela via dos métodos indiciários", se chegou "a um valor da matéria tributável erroneamente quantificado".

Isto é, alega um erro nos pressupostos de facto da liquidação contenciosamente impugnada.

Matéria factual que não consta da decisão recorrida, sendo que, como é jurisprudência uniforme deste Tribunal, versa matéria de facto o recurso em que se apontam factos que a mesma decisão não fixou.

Cfr, por mais recentes, os Acds. de 01/03/00, Rec. 24.552, 23/Fev/00, Recs. 24.2771, e 24.162, 16/Fev/00, Rec. 24.269, 19/01/00, Rec. 15.938 e 12/01/00, Rec. 23.762.

Ora, a competência deste STA, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos dos TT 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 —, constituindo assim excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do art. 41º nº 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 nº 1 do artº 32º".

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la no dito TCA.

Termos em que se acorda declarar este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000$ e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Brandão Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Antonio Pimpão.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

Impugnação judicial. Regularização das dívidas por adesão ao regime do DL 124/96, de 10.8.

Doutrina que dimana da decisão:

A adesão ao regime de regularização de dívidas do DL 24/96 não impede a instauração ou o prosseguimento da instância instaurada da impugnação judicial do acto tributário de que derivam os créditos fiscais por este definidos e que tendem a ser solvidos no âmbito do referido regime.

Recurso: 25 673. Recorrente: Sociedade Construções Martins & Vieira, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância de Braga que julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide na impugnação judicial por si deduzida contra as liquidações de IRC dos anos de 1990 e de 1992, no montante global de 115.247.805$00, veio a Ite. Sociedade de Construções Martins & Vieira, Ldª recorrer concluindo a sustentar que:

- a decisão ao DL 124/96, de 10.08 não pode impedir a impugnação da liquidação, sendo que o entendimento do Mmo. Juiz *a quo* contraria a mais recente orientação jurisprudencial;

- a sentença recorrida ofende o princípio da legalidade fiscal, da legalidade tributária e violou o princípio geral da impugnabilidade das liquidações contido nos arts. 19º/c) e 120º do CPT.

Não houve contra-alegação.

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que o recurso merece provimento de acordo com a jurisprudência pacífica da Secção, tirada em numerosos casos idênticos.

A sentença recorrida entendeu que a Rte: ao aderir ao regime do DL nº 124/96, de 10.08 teve que prestar à AF todas as informações relevantes para o apuramento da dívida que queria pagar, significando que estava na presença de dívidas por ele reconhecidas e não apenas as resultantes de liquidações da responsabilidade da AR O pagamento a que o aderente se obrigou surgiu como o cumprimento de uma obrigação livremente reconhecida e não como um pagamento no sentido de evitar a execução prévia a que a AF tinha direito, assim a Rte,, por efeito da adesão ao regime do citado Decreto Lei perdeu o direito de se manter na lide, visto ter reconhecido a dívida cuja liquidação discutia.

Cumpre decidir em atenção aos seguintes factos, dados como provados:

1. A Ite. deu entrada a esta impugnação em 3.7.95:

2. Aderiu ao regime do DL 124/96, de 10.08 em 31.01.97.

Vem controvertida a impugnabilidade da liquidação tributária cuja dívida consequente foi regularizada de acordo com os preceitos do DL 124/96, de 10.8, e com os benefícios por o diploma concedidos.

Tal questão tem sido objecto de sucessivas apreciações por este tribunal, que ultimamente a julga reiteradamente no sentido da manutenção do direito de deduzir ou de prosseguir impugnação interposta pelo contribuinte que aderiu ao regime regularizador da dívida ([1]).

Não havendo razões para alterar a dita pronúncia, a mesma é de manter com os fundamentos aduzidos e inspirada nos termos do art. 705º do CPC.

Assim, com a adesão ao regime de pagamento do referido DL 124/96 não se tornou impossível ou inútil a presente lide, pelo que a instância perdura.

Termos em que se concede provimento ao recurso, se revoga a decisão recorrida para que os autos prossigam seus termos.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

Acórdão do TCA. Não aprecição de questão essencial. Nulidade de Acórdão. Art. 144º do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Suscitada divergência, em recurso interposto para o TCA, nó tocante à matéria de facto dada como não provada na sentença recorrida, o TCA tem que emitir pronúncia sobre tal questão, julgando de facto a questão suscitada.
II — Não o fazendo, comete omissão de pronúncia.
III — Em tal caso, o acórdão é nulo.

Recurso n.º 25.688, em que são recorrente A RIGOROSA - Cunhos e Cortantes, L.da e recorrida Fazenda Pública e de que foi relator Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **A RIGOROSA - Cunhos e Cortantes, L.da**, com sede na zona industrial de Massamá, lote 136, Queluz, impugnou judicialmente, junto o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 1992.

O Mmo. Juiz do 2º Juizo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformado, a impugnante interpôs recurso para o TCA, o qual negou provimento ao recurso.

([1]) Cf entre os acórdãos mais recentes, os de 24.3.99, rec. 22 978, de 28.4.99, rec. 22357, e de 22.6.99, rec. 23863.

De novo inconformada, a impugnante interpôs recurso para este STA, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações, de recurso:

1. Na conclusão 24.ª da alegação de fls. 136 e segs., a ora recorrente questionou o julgamento da matéria de facto feito pelo T. de 1.ª Instância, na parte em que considerou não provada a matéria de 56º, 57º, 66º, 67º e 79º da p. i. de impugnação.

II. O douto acórdão do TCA, ora em recurso, não se pronunciou sobre o julgamento da matéria de facto, posto em causa pela ora recorrente.

III. A matéria de facto em causa é importante para a boa e correcta apreciação do mérito da causa. Assim sendo,

IV. É de concluir que o douto acórdão recorrido padece de nulidade por omissão de pronúncia, nos termos do disposto no art. 144º, nº 1, do CPT.

V. O cálculo das reintegrações correspondentes às rendas pagas pelos alugueres de longa duração seguiram os critérios que resultam no art. 14º., nº 8, do Decreto Regulamentar nº 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 douto acórdão recorrido violou, pois, o disposto no art. 23º, 1, d) do CIRC, bem como o art. 14º, 8, do Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12/1, e ainda as directivas das Circulares 24/91, de 19/1, e 7/91, de 20/2.

VIII. O douto acórdão recorrido considerou provado que as facturas rei relativas a bens de consumo destinados aos refeitórios da ora recorrente, que a AI, 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 de gerar correcção à matéria colectável quando, nos termos do Ofício Circular nº 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 douto acórdão recorrido não poderia ter mantido a correcção em causa.

XVII. Ao fazê-lo, o douto acórdão recorrido violou o disposto no art. 18º, nº 2, do CIRC.

XVIII. O douto 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.

XIX. O douto 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 o disposto no art. 23º, 1, d) do CIRC, bem como o disposto no art. 121º, 1, do CPT (redacção do DL n.º 165/95, de 15/7). Por outro lado,

XXI. É 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 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 ide manter a correcção feita pela AF.

XXIII. O douto 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 a sim 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 douto 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 douto acórdão recorrido, ao manter o acto impugnado cor 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 o anular os juros que se contaram a partir do termo do prazo de 90 dias subsequente o termo da acção inspectiva, com fundamento em erro nos pressupostos, gerador de violação de lei.

Pelo exposto,

XXXVII. 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 arts. 18º, 2, 23º, 1, d) e 34º, 2, d) do CIRC, o art. 14º, 8, do Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12/1, os arts. 21 º e 121 º, 1, do CPT e o art. 125º do CPA.

Contra-alegou o representante da FP, sustentando que o recurso não merece provimento.

Neste STA, a EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso merece provimento, pois ocorre omissão de pronúncia.

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.

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 arts. 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 arts. 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 1.ª 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, 570, 66º, 67º e 790.º".

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.

Como agudamente observou um dos ilustres Desembargadores que teve intervenção, como adjunto, nos autos.

Escreveu ele:

". . . a sentença recorrida deu por não provados factos que a ora recorrente entende deverem ser assentes como provados.

Impunha-se por isso que o acórdão tomasse posição nesta assinalada contenda.

E vejo que o acórdão é completamente omisso na importante questão probatória que divide a recorrente e a sentença recorrida . . ."

É exacto este entendimento, que merece a nossa inteira concordância.

E tal omissão tem a consequência prevista no art. 144º, l, do CPT, a saber: o acórdão recorrido é nulo.

Impõe-se pois que o Tribunal Central Administrativo emita pronúncia, no tocante à matéria de facto, sobre as questões suscitada pela recorrente, e que acima deixamos explicitada.

3. Invoca ainda a recorrente uma outra nulidade do acórdão; esta pela alegada "contradição entre os respectivos fundamentos, de facto e de direito, e a decisão" (conclusão XXI), contradição que consistiria que as verbas contabilizadas a título de ajudas de custo e despesas com deslocação e transportes corresponderem efectivamente a despesas suportadas pela recorrente, mas apesar disso não as ter considerado, por alegada, falta de suporte documental (conclusões XVIII, XIX e XX).

Mas é bom de ver que aqui não estamos perante qualquer nulidade decorrente de contradição entre os respectivos fundamentos, de (facto e de direito, e a decisão, mas sim, e eventualmente, perante um erro de julgamento.

Não há aqui qualquer nulidade.

A nulidade é aquela que deixamos exposta em 2. E não outra.

4. Face ao exposto, acorda-se em anular o acórdão recorrido, devendo o mesmo ser reformado, nos termos que se deixam expostos, se possível pelos mesmos juizes (art. 71º do CPC).

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

Insuficiência de bens. Oposição à execução fiscal. Meio próprio.

Doutrina que dimana da decisão:

O meio processual próprio para o gerente se defender contra uma reversão da execução fiscal por ainda haver bens do executado para satisfazer a dívida exequenda é a oposição à execução fiscal, por ilegitimidade, e não o recurso dos actos do chefe da repartição de finanças praticados no processo de execução fiscal.

Recurso n.º 25 702. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: José Fernando Alves Carneiro Pinto. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Almeida Lopes.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo, Secção do Contencioso Tributário:

1º Relatório

Com fundamento no facto de a sociedade devedora ter património suficiente para garantir a satisfação da dívida exequenda e no facto de não ter tido culpa pela eventual insuficiência do património da executada, o gerente contra quem a executou reverteu, JOSÉ FERNANDO ALVES CARNEIRO PINTO, residente na Rua Padre Alexandrino Brochado, 96, Paços de Ferreira, deduziu oposição a essa execução fiscal, fundamentando-a na sua ilegalidade.

Por sentença de fls. 161 e seguintes, o Mmº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instancia do Porto julgou a oposição procedente com base no facto de o artº 239º, nº 2, al. b), do CPT precisar de uma interpretação restritiva, pois só se pode decretar a reversão da execução contra o património do gerente quando estiver excutido o património na executada originária.

Não se conformando com esta decisão, a Fazenda Pública recorreu para este STA, tendo apresentado as seguintes e resumidas conclusões:

1. Os fundamentos elevados no art.º 286º-1 pretendem conferir ao executado neste meio processual (o processo de oposição) uma absolvição do pedido;

2. Aquela oposição que se fundamentar na inexistência de bens como pressuposto essencial da reversão conduzirá à mera absolvição da instância, o que está em contradição com o espírito da lei;

3. Os pressupostos substantivos de responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores não são a insuficiência do património da devedora originária mas sim, uma vez constatada tal insuficiência do património da devedora originária mas sim, uma vez constatada tal insuficiência, a da culpa da mesma, imputável ao gerente ou administrador;

4. A inexistência de bens não é condição de eficácia da obrigação da responsabilidade, mas sim condição de eficácia do direito adjectivo do credor demandar o responsável subsidiário. Daí a inserção do artº 239º, 1 e 2, nas Secções, Capítulos e Títulos que se reportam à legitimidade adjectiva dos executados;

5. Para exercer o direito de defesa em tal matéria o revertido deverá fazê-lo através de recurso do despacho de reversão (art.º 355º) visando a eliminação do despacho da ordem jurídica com suporte na sua ilegitimidade passiva;

6. Em suma, a existência de bens no património da devedora originária não constitui fundamento admissível de oposição por não ser enquadrável no art.º 286º do CPT;

7. A sentença violou os artº 13º, 239º, nºs 1 e 2 e 286º do CPT.

O oponente contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

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 decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que, com interesse, vêm dados como provados os seguintes factos:

- Foi ordenada a reversão contra o oponente;
- A sociedade executada foi submetida a processo especial de recuperação de empresa;
- A sociedade executada mantém-se em laboração tendo ao seu serviço funcionários e possuindo máquinas.

2º Fundamentos

Nas conclusões das suas alegações, a Fazenda Pública não discute a interpretação restritiva que o M.º Juiz a quo fez do art.º 239º, n.º 2, al. b), do CPT, nos termos da qual a insuficiência do património da originária executada só se pode verificar depois de executido todo esse património. O que ela discute é a existência ou inexistência de fundamento legal para a oposição, pois entende que a insuficiência do património da executada não se ataca por meio de oposição à execução fiscal mas por meio de um recurso a interpor no processo de execução fiscal contra o acto do chefe da repartição de finanças que ordenou a reversão.

Vejamos se assiste razão à Fazenda Pública.

Os fundamentos da oposição à execução fiscal constavam do artº 286º, n.º 1, do CPT, dizia a al. b) desse n.º 1: "ilegitimidade da pessoa citada... por não ser responsável pelo pagamento da divida".

Os gerentes são responsáveis pelo pagamento da dívida quando tenham tenham e exercido o cargo de gerentes e não provém que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais (artº 13º, n.º 1, do CPT). Logo, se o património da empresa ou sociedade é suficiente não há responsabilidade do gerente. E se não há responsabilidade subsidiária do gerente, a execução não pode reverter contra ele. De facto, o gerente só passa a ser responsável a partir do momento em que não existam bens penhoráveis do devedor ou o seu património seja insuficiente para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Logo, a al. b), do nº 1, do art.º 286º, do CPT, na parte em que alude à ilegitimidade da pessoa citada POR NÃO SER RESPONSÁVEL PELO PAGAMENTO DA DÍVIDA, está relacionada com o art.º 239º, nº 2, als. a) e b), do CPT, que só permitem o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários quando não existirem bens penhoráveis do devedor ou quando esses bens não sejam suficientes.

Verificando-se esta falta de pressupostos para o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários, estes são parte ilegítima no processo de execução fiscal.

Assim, a ilegitimidade a que se refere a última parte da al. b), do nº 1, do art.º 286º do CPT, é uma ilegitimidade substancial, contrariamente ao que acontece com a primeira parte dessa alínea, que nos indica apenas uma ilegitimidade adjectiva ou formal. No caso de existirem bens no património do devedor ou no caso de esses bens serem suficientes, o gerente não é responsável pelo pagamento da dívida. Nesse caso, a sua responsabilidade ainda não nasceu.

Se antes dessa responsabilidade nascer o Fisco fizer reverter a execução fiscal contra o gerente, está a exigir a dívida exequenda de quem não tem legitimidade passiva na execuçãao.

No caso de o gerente fazer a prova de não estar verificado este pressuposto da reversão, não tem de fazer a prova da sua falta de culpa.

Se o meio próprio para o gerente se defender contra a reversão é a oposição à execução fiscal, fica afastada a hipótese de ao caso, ser aplicável o recurso contra actos do chefe da repartição de finanças praticados no processo de execução fiscal.

No sentido de que o meio próprio para a defesa do gerente é a oposição à execução fiscal, podem ver-se os acórdãos deste STA de 4.12.96, 29.4.98, e 6.5.98, publicados, respectivamente, in *BMJ* 462-270, 476-191, 476-106 e 477-236.

Por todas estas razoes, improcedem todas as conclusões das alegações.

3º Decisão

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

Sem custas por delas estar isenta a Fª Pª.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 25.706 em que é recorrente SIMP — Sociedade Industrial de Materias Plasticas, L.da e recorrido Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Vitor Meira.

SIMP — Sociedade Industrial de Matérias Plásticas, Lda." impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação de IVA de 1992 e 1993 e respectivos juros compensatórios, por inexistência dos pressupostos de que depende a tributação por métodos indiciários.

Por sentença da Mma. Juíza 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, formulando as seguintes conclusões:

A — A sentença recorrida fez incorrecta interpretação e aplicação da lei, porquanto, não se verificam no caso em apreço os pressupostos de que depende a tributação por métodos indiciários;

B — Com efeito, essa tributação, por imposição do disposto nos artigos 82º e 84º do C.I.V.A. e 78º e 81º do C.P.T., só é legítima e está fundamentado o seu uso, em face de erros, inexactidões ou omissões, que destruam a credibilidade dos elementos da escrita a que respeitam, e se demonstre a impossibilidade de apurar e quantificar directa e exactamente o imposto devido;

C — Não tendo a Administração Fiscal demonstrado a impossibilidade de apurar o imposto directa e exactamente, através dos elementos disponíveis na contabilidade, não observou o disposto na lei a respeito do recurso à tributação por métodos indiciários;

D — Ao perfilhar entendimento diverso, a sentença recorrida violou, pois, os citados normativos.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida esta sobre tal questão prévia veio ela dizer que o recurso versa apenas matéria de direito.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) Os Serviços Distritais de Fiscalização Tributária do Porto (SDFTP) procederam à análise da contabilidade da impugnante em sede de IVA e de IRC e, nessa sequência, foi-lhe efectuada liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) ao abrigo dos arts. 82º e 84º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

B) Pelos SDFTP foi elaborado o relatório que faz fls. 7 a 13 dos autos de reclamação apensos.

C) Notificada para os fins previstos no art. 84º do CIVA, a impugnante apresentou reclamação contra os valores fixados, a qual não foi atendida.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 nº1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum,* para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta o recorrente que a Administração Fiscal não demonstrou ter havido impossibilidade de apurar o imposto directa e exactamente através dos elementos disponíveis na contabilidade. Ora o que consta do probatório é a análise da contabilidade feita pela Administração Fiscal em cuja sequência se procedeu à liquidação adicional do imposto. Terá por isso de concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para dele conhecer.

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

Custas pela recorrente, fixando em 20.000$00 a taxa de justiça e em 40 % a procuradoria.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Vítor Meira* (Relator) — *António Pimpão — Mendes Pimentel.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 25710, em que são recorrente a SIMP — SOCIEDADE INDUSTRIAL DE MATÉRIAS PLÁSTICAS, LDA, e recorrida a FAZENDA PÚBLICA. RELATOR, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

SIMP — Sociedade Industrial de Matérias Plásticas, L.da impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação de IRC de 1991, por inexistência dos pressupostos de que depende a tributação por métodos indiciários.

Por sentença da Mª Juíza 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, formulando as seguintes conclusões:

A) A sentença recorrida fez incorrecta interpretação e aplicação da lei, porquanto, não se verificam no caso em apreço os pressupostos de que depende a tributação por métodos indiciários;

B) Com efeito, essa tributação, por imposição do disposto nos artigos 51 º do C.I.R.C., 78º e 81º do C.P.T., só é legitima e está fundamentado o seu uso, em face de erros, inexactidões ou omissões, que destruam a credibilidade dos elementos da escrita a que respeitam, e se demonstre a impossibilidade de apurar e quantificar directa e exactamente a matéria tributável;

C) Não tendo a Administração Fiscal demonstrado a impossibilidade de apurar o imposto directa e exactamente, através dos elementos disponíveis na contabilidade, não observou o disposto na lei a respeito do recurso à tributação por métodos indiciários;

D) Ao perfilhar entendimento diverso, a sentença recorrida violou, pois, os citados normativos.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito por nele se pôr em causa o facto estabelecido na sentença de que a Administração Fiscal demonstrou que houve operações de compra e venda omitidas na contabilidade da recorrente.

Ouvida esta sobre tal questão prévia veio ela dizer que o recurso versa apenas matéria de direito.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) Os Serviços Distritais de Fiscalização Tributária do Porto (SDFTP) procederam à análise da contabilidade da impugnante em

sede de IVA e de IRC e, nessa sequência, foi-lhe efectuada liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) ao abrigo dos arts. 82º e 84º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

B) Pelos SDFTP foi elaborado o relatório que faz fls. 30 a 41 dos autos de reclamação apensos, aqui dado por integralmente reproduzido.

C) Notificada para os fins previstos no art. 84º do CIVA, a impugnante apresentou reclamação contra os valores fixados, a qual não foi atendida.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta o recorrente que a Administração Fiscal não demonstrou ter havido impossibilidade de apurar o imposto directa e exactamente através dos elementos disponíveis na contabilidade. Ora o que consta do probatório é a análise da contabilidade feita pela Administração Fiscal em cuja sequência se procedeu à liquidação adicional do imposto. Terá por isso de concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para dele conhecer.

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

Custas pela recorrente, fixando em 20.000$00 a taxa de justiça e em 40 % a procuradoria.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão — Mendes Pimentel.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

Recurso em processo de contra-ordenação.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos termos do art. 223º, n.º 1 do CPT, mantido em vigor pelo art. 3º n.º 1 do DL 433/99, de 26/10, que aprovou o CPPT, da decisão do TCA que aprecia decisão do tribunal tributário de 1ª instância, em processo de contra-ordenação, não cabe recurso para o STA.

Recurso nº 25 739. Recorrente: Herdade da Flor da Rosa, L.da; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Antonio Pimpão.

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

1. Herdade da Flor da Rosa, L.da, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negou provimento ao recurso e confirmou a decisão proferida no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Évora que julgou improcedente o recurso interposto em processo de contra-ordenação que havia condenado a recorrente em coima por infracção aos arts. 26º, 40º e 29º do CIVA.

No requerimento de interposição de recurso afirma que vem interpor recurso de revista do acórdão de 27.04.99, para o Supremo Tribunal Administrativo, nos termos dos artigos 678.º n.º 4, 732.º A e 732.º n.º 8 do Código de Processo Cível, porquanto este Acórdão está em contradição com o Acórdão de 15.06.99, proferido no Recurso n.º 1591/99, neste mesmo Tribunal ao que acresceria que o Acórdão recorrido, por força do disposto na al. d) - 1.ª parte do n.º 1 do art. 668º do CPC., é nulo por, contrariamente ao acórdão fundamento de 15.06.99, não se ter pronunciado sobre a falta dos requisitos legais, da decisão que aplicou a coima, constantes das al. b) e c) última parte do artigo 212.º do CPT, o que constitui nulidade insuprível, que é do conhecimento oficioso e que importa a anulação dos termos subsequentes do processo (cfr. art. 195.º n.os 1 al. d.), 3 e 5 do CPT).

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. O acórdão recorrido enferma da nulidade prevista na al. d) primeira parte do n º 1 do art. 668.º do CPC e está em contradição com o acórdão fundamento porque não conhece da nulidade da decisão que aplicou as coimas, o que deveria ter feito nos precisos termos em que este o fez, ao abrigo do art. 195.º n.ºs 1 al. d) 3 e 5 do CPT.

2. Sentido em que, e atenta à violação das normas acima indicadas, deve ser revogado o douto Acórdão recorrido e bem assim a decisão do Ex.mo Senhor Subdirector Tributário da Direcção Distrital de Finanças de Évora que aplicou a coima, como é de inteira justiça.

A EMMP entende que o art. 223º n.º 1 do CPT não admite recurso para este STA de acórdão do TCA.

2. E tem razão a EMMP pois que deste preceito normativo (art. 223º n.º 1 do CPT), mantido em vigor pelo art. 3º n.º 1 do DL 433/99, de 26/10, que aprovou o CPPT, resulta que da decisão do TCA não cabe recurso para o STA.

Não cabendo recurso para o STA não devia o mesmo ser admitido o que impede que este possa do mesmo conhecer.

Nem vale a invocação dos artigos 678.º n.º 4, 732.º-A e 732.º n.º 8 do Código de Processo Cível pois que não são tais disposições aplicáveis neste Tribunal nos termos de jurisprudência consolidada que se acompanha.

Com efeito é entendimento jurisprudencial deste STA, quer da 1ª quer da 2á secção, que as normas dos arts. 765º a 767º do CPCivil, apesar de revogadas no âmbito do CPCivil, por força dos arts. 3º e 17º do DL 329-A/95, de 12/12, continuam aplicáveis, com as devidas

adaptações, à tramitação do recurso, por oposição de acórdãos para o Pleno da Secção (podem consultar-se a título de exemplo os Ac. do Pleno desta secção de 12-5-99, Rec. 22.143 e desta secção de 26-599, Rec. 22331 e do Pleno da 1ª Secção de 31-3-98, Rec. 41058, Santos Botelho, *Contencioso Administrativo,* p. 476 e Jorge de Sousa e Simas Santos, *Recursos Jurisdicionais, em Contencioso Fiscal,* p. 409).

Com efeito é entendimento corrente que a norma dos artigoa 102.º da LPTA, ao determinar que os recursos ordinários de decisões judiciais se regem pela lei de processo civil, com as necessárias adaptações, sendo processados, sem prejuízo do especialmente disposto no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e na referida LPTA, como os recursos de agravo, com excepção dos fundados em oposição de acórdãos, tornou aplicável aos recursos por oposição de acórdãos as disposições do Código de Processo Civil relativas ao recurso para o tribunal pleno, e nomeadamente as normas dos artigos 765.º a 767.º desse diploma.

Entende-se que quando a lei utiliza a técnica da remissão ou da devolução a mesma tem, em regra, natureza dinâmica, e não estática ou seja a remissão não respeita ao regime concretamente existente à data em que é feita, mas ao modo como o sistema apelado regula ou venha a regular a situação, pelo que as alterações que nele se venham a registar repercutem-se na regulação da situação a que respeita a norma de remissão ou de devolução.

Contudo esta regra sofre, uma excepção quando a alteração do regime para que remete a norma de devolução tem por causa razões específicas do sistema legal em que esse regime está inserido.

E esta excepção ocorre na situação vertentes já que se verifica com a revogação dos arts. 763.º a 770 do C.P.C., operada peio Decreto-Lei n.º 329-A/95, como neste diploma se refere, ficou a dever-se ao reconhecimento da inconstitucionalidade do instituto dos "assentos", atenta a sua natureza normativa.

Com efeito a eliminação do recurso para o tribunal pleno, em processo civil, fundado em oposição de julgados, foi determinada por razões específicas desse ramo de direito, inexistentes no contencioso administrativo onde aos acórdãos do Pleno da Secção proferidos em recursos fundados em oposição de julgados não é nem nunca foi atribuída força obrigatória geral, contrariamente ao que o artigo 2.º do Código Civil, revogado simultaneamente pelo artigo 4.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 329-A/95, consagrava relativamente aos assentos.

Acresce que os arts. 22.º, al. b), 24.º, alínea c) e 30.º, alínea c), do E.T.A.F., com a redacção que lhes foi dada pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, já depois da revogação dos arts. 763.º a 770.º do C.P.C., prevêem uma decisão autónoma sobre o seguimento dos recursos por oposição de julgados, partem do pressuposto de que é aplicável a estes recursos o regime previsto no art. 765.º do C.P.C., já que é esta a única norma processual que prevê a tramitação relativa a tal decisão preliminar, conforme escreve Jorge de Sousa, obra e local citados.

É que a existência de uma decisão autónoma sobre o seguimento dos recursos com fundamento em oposição de julgados é também pressuposta no n.º 2 do art. 109.º e na alínea e), do n.º 1 do art. 111º da L.P.T.A. pelo que deverá entender-se que as normas dos arts. 765.º a 767.º do C.P.C. são aplicáveis aos recursos baseados em oposição de acórdãos no âmbito do contencioso administrativo.

Conclui-se, por isso, ser inaplicável à situação dos autos o preceituado nos arts. 678.º n.º 4, 732.º-A e 732.º n.º 8 do Código de Processo Civil.

Não podia, assim, ser interposto recurso de revista para este STA nos termos dos preceitos invocados.

4. Termos em que se acorda em não tomar conhecimento do presente recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

Sendo o pagamento do imposto objecto de impugnação judicial feito no decurso do processo de impugnação judicial, o pedido de condenação da Fazenda Pública no pagamento dos juros indemnizatórios deve ser feito no prazo que a lei dá para a impugnação judicial (90 dias) e não passados dois anos do pagamento e numas alegações de recurso jurisdicional para o Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 25863, em que são recorrente Conservas, Belamar, L.da e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Juiz Ex.mo Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com fundamento em vicio de violação de lei, mas sem pedir a condenação no pagamento de juros indemnizatórios, a contribuinte Conservas Belamar, L.da, com sede na Rua 5 de Outubro, nº 1024, Vila do Conde, impugnou judicialmente o acto de liquidação de IVA praticado pelo SIVA e respeitante aos exercícios de 1989, 1990, 1991, 1992 e 1993.

Por sentença de fls. 94 e seguintes, foi a impugnação julgada improcedente.

A contribuinte recorreu para o Tribunal Central Administrativo, o qual, por acórdão de fls. 139 e seguintes, não conheceu do objecto do recurso na parte em que a recorrente pedia juros indemnizatórios, mas revogou a sentença recorrida e julgou a impugnação judicial procedente.

Continuando a não se conformar, a contribuinte recorreu para este STA da parte da decisão referente a juros indemnizatórios, tendo apresentado as seguintes e resumidas conclusões:

1ª) Só podia pedir o pagamento de juros indemnizatórios a partir da redução do pedido para 48.000.000$00, o que ocorreu em Maio de 1996;

2ª) O art. 273º, nº 2, do CPC permite a ampliação do pedido se for o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo, pois quando a petição inicial foi apresentada ainda não tinha sido pago nenhum imposto indevido;

3ª) É sempre permitida a ampliação do pedido desde que haja acordo das partes;

4ª) A Fazenda não se opôs à ampliação do pedido por partes da recorrente, pelo que a ampliação está tacitamente aceite;

5ª) O art. 24º do CPT não se aplica apenas para o futuro (art. 2º do DL 154/91);

6ª) A liquidação foi efectuada em 18.8.94, tendo o imposto sido pago por compensação em 1996, pelo que ambas as datas caem na vigência do CPT.

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 decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada.

2º Fundamentos:

No acórdão recorrido não se deu como provado ou não provado que a recorrente tenha feito o pagamento da quantia impugnada. Não se conheceu do pedido de pagamento de juros indemnizatórios pelo facto de tal pedido ser uma ampliação ilegal do pedido e da causa de pedir. Logo, uma razão formal impediu que o tribunal a quo se pronunciasse sobre o mérito desse pedido acessório.

Sustenta a recorrente que esse pagamento foi feito por compensação em Maio de 1996.

Contrariamente ao que se escreveu no acórdão recorrido, a recorrente só pediu o pagamento de juros indemnizatórios nas alegações que, em 8.10.98, apresentou para o Tribunal Central Administrativo. Mas alegações apresentadas, em 22.7.97, para o Tribunal Tributário de 1ª Instancia, ainda não pediu juros indemnizatórios.

Logo, segundo a recorrente, o pagamento do IVA teve lugar em Maio de 1996, mas o pedido de condenação da Fazenda no pagamento de juros indemnizatórios só é feito em 8.10.98. Esse pedido aparece na conclusão v) das alegações para o TCA, seguida, a final, do pedido de condenação.

Nos termos do art. 24º, nº 1, do CPT, HAVERÁ DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS A FAVOR DO CONTRIBUINTE QUANDO, EM RECLAMAÇÃO GRACIOSA OU PROCESSO JUDICIAL, SE DETERMINE QUE HOUVE ERRO IMPUTÁVEL AOS SERVIÇOS.

Vem a jurisprudência entendendo que é na impugnação judicial que se faz o pedido de condenação em juros indemnizatórios. Obviamente será nesse momento no caso de o pagamento do imposto impugnado ter tido lugar antes. Mas se o pagamento do imposto teve lugar no decurso do processo de impugnação judicial, é claro que o pedido de pagamento de juros indemnizatórios só pode ser feito depois desse pagamento. Mas não compete ao contribuinte escolher o momento em que deve fazer esse pedido de condenação da Fazenda, pois há prazos a cumprir. E, assim, se o contribuinte tem 90 dias para deduzir impugnação judicial, parece lógico que ele também tenha 90 dias, a contar do pagamento do imposto impugnado, para deduzir o pedido de condenação da Fazenda no pagamento de juros indemnizatórios.

Ora, a recorrente deixou passar esse prazo, que lhe era imposto pelo art. 123º do CPT.

Além disso, um pedido de condenação da Fazenda no pagamento de juros indemnizatórios terá de ser um verdadeiro pedido contra a Fazenda, a fim de estar poder usar do contraditório. O contribuinte tem de alegar e provar ter havido erro imputável aos serviços, como a lei exige. Ora, isto não se verifica quando o contribuinte faz um pedido destes nas alegações de recurso jurisdicional para o tribunal superior. In casu, a recorrente colocou ao TCA uma questão nova que não tinha sido apreciada pela sentença recorrida. É regra de direito a que sustenta que em grau de recurso não pode admitir-se nova causa de pedir, nem sequer sob a forma de acumulação útil, pois a litiscontestatio só pode versar sobre a confirmação ou reforma, total ou parcial, da sentença recorrida.

Como se vem entendendo, os recursos são uma reapreciação da sentença recorrida e não a apreciação de questões novas. De contrário, a Fazenda seria confrontada com uma condenação nova em segundo grau de jurisdição.

Por todas estas razões, improcedem todas as conclusões das alegações e a decisão recorrida não pode deixar de ser confirmada.

3ª Decisão:

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com 50 % de procuradoria, incidindo sobre um valor que abrangesse apenas os juros indemnizatórios pedidos.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

Contagem de prazo. Notificação em férias judiciais. Justo impedimento. Princípio da justiça. Nexo de causalidade. Meios probatórios admitidos em impugnação judicial. Determinação da matéria colectável. Dúvida fundada sobre a quantificação do facto tributário. Ónus da prova.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Em face do preceituado no n.º 1 do art. 66.º do C.P.T., as notificações efectuadas por carta registada presumem-se efectuadas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, caso esse dia não o seja, mesmo que esse dia se inclua em período de férias judiciais.

2 — Tendo o Tribunal competente para a fixação da matéria de facto entendido que não existia nexo de causalidade em entre uma alegada doença e a tardia prática do acto, está afastada a possibilidade de aquela relevar para efeitos de justo impedimento.

3 — A actividade da Administração Fiscal, como actividade administrativa que é, está subordinada ao princípio cons-

titucional da justiça (art. 266.º, n.º 2, da C.R.P.), de que é corolário o dever de ela procurar averiguar todos os factos cujo conhecimento seja conveniente para a justa decisão do procedimento tributário, podendo, para o efeito; recorrer a todos os meios de prova admitidos em direito,

4 — Assim, por exigência constitucional, no procedimento tributário não há outras limitações probatórias que não sejam as derivadas das proibições gerais relativas a determinados meios de prova, valendo a mesma regra no domínio do processo judicial tributário, . designadamente no de tipo impugnatório, que visa controlar a legalidade da actuação administrativa, permitindo aos interessados fazer valer em juízo direitos que indevidamente lhe tenham sido negados por via administrativa.

5 — Designadamente, no processo de impugnação judicial, por imperativo daquele princípio da justiça, não poderão considerar-se obstáculo à averiguação da verdade material limitações probatórias estabelecidas pelos próprios particulares ou pela lei para vigorarem no âmbito das suas relações contratuais.

6 — Em situações de dúvida sobre a existência de determinado facto relevante para a quantificação do facto tributário, e tratando-se de uma dúvida quafificável como fundada, por existirem elementos probatórios que apontam no sentido defendido pelo contribuinte, terá de valorar-se processualmente a mesma a favor do contribuinte, anulando a liquidação na parte respectiva (art. 121.º, n.º 1, do C.P.T.).

Recurso n.º 25 871, em que são recorrente CHORCONSTRÓI — Sociedade de Construções, L.da e recorrido Fazenda Pública de que foi relator Ex.mo Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — CHORCONSTRÓI — Sociedade de Construções L.da, com sede em Albufeira, impugnou judicialmente a decisão relativa à matéria colectável de I.R.C. do ano de 1991.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Faro julgou procedente a impugnação no que concerne à quantia de 72.500.000$00, valor dos materiais que considerou como provado terem sido fornecidos pela dona da obra.

Desta sentença recorreram para o Tribunal Central Administrativo a impugnante e a Fazenda Pública.

O Excelentíssimo Relator no Tribunal Central Administrativo entendeu que as alegações da impugnante foram apresentadas intempestivamente, pelo que julgou deserto o respectivo recurso.

Notificada deste despacho, a impugnante alegou justo impedimento, que o Excelentíssimo Relator no Tribunal Central Administrativo considerou não verificado.

A impugnante reclamou para a conferência, que julgou improcedente a reclamação.

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

1.º 1.4.98 — Foi expedida a notificação do despacho para apresentação das alegações no T.C.A.

2.º Em 30.4.98 entrada das alegações expedidas a 29.4.98.

3.º 27.5.98 — Expedição da notificação do despacho que julgou deserto o recurso por intempestividade da apresentação das alegações.

4.º 2.6.98 requerimento de admissão do acto praticado fora de prazo alegando justo impedimento, fundado em doença sobrevinda ao mandatário em 24.4.98 impossibilitadora até 28.4.98.

5.º Tendo em conta que 4.4.98 era Sábado e que as férias da Páscoa ocorreram desde o dia 5.4.98 a 13.4.98 Segunda-feira de Páscoa, a notificação para apresentar as alegações só se deve considerar perfeita no dia 14.4.98.

6.º Sendo o prazo para apresentar as alegações de 10 dias o último dia seria 24.4.98.

7.º .Atento o disposto no art. 145 n.º 6 do C.P.C. as alegações poderiam ser apresentadas até 29.4.98 mediante o pagamento de multa.

8.º Neste caso a secretaria independente de despacho notificará o interessado para o pagamento da referida multa.

9.º Pese embora o teor das anteriores conclusões, logo que foi notificado do despacho que julgou deserto o recurso, o mandatário da recorrente alegou e provou o justo impedimento que consistiu em ser acometida de doença súbita, tendo requerido além disso que fosse admitido a praticar o acto fora de prazo com o pagamento da multa a que alude o art. 145º nº. 6 do C.P. C.

10.º Sendo o dia 29.4.98 o terceiro dia útil, deveria ser admitido a praticar o acto mediante o pagamento da multa.

11.º Por lapso indicou-se o dia 14.4.98 como sendo o do inicio do prazo quando esse dia é aquele em que se deve considerar perfeita a notificação.

12.º O mandatário deixou as alegações prontas para serem enviadas a 23.4.98.

13.º Estando doente entre 24.4.99 e 28.4.99 o mandatário chegou ao seu escritório no dia 29.4.98, não sendo perceptível no carimbo dos Correios a data, pois o mesmo era constituído só por metade e perfeitamente confundível com o dia 23.4.98.

14.º Não pode deixar de afirmar-se que a doença do mandatário é causa tardia da prática do acto.

15.º Estando as alegações prontas, não sabe a secretária se o dia em que estão prontas é ou não o último ou se as mesmas para serem apresentadas estarão ou não sujeitas ao pagamento da multa a que alude o art. 145º n.º 6 do C.P. C.

16.º É o mandatário que dá as respectivas indicações para que o acto seja ou não praticado com multa é ele quem assegura os valores necessários ao seu pagamento, bem como é ele que indica o procedimento a adoptar em tais situações.

17.º Faltando o advogado, falta quem pode orientar e assegurar todos esses procedimentos.

18.º O justo impedimento não foi imediatamente alegado por ser imperceptível o carimbo do correio, facto por si só imprevisível.

19.º O art. 146º do C.P. C. é na sua redacção actual muito mais flexível centrando-se actualmente muito mais na ideia da culpa não

sendo exigível as partes e aos seus mandatários que entrem em linha de conta com circunstâncias excepcionais apenas se lhes exigindo que procedam com a diligência normal.

20.º Não se pode dizer que existiu sequer negligencia porquanto já no dia 23.4.98 as alegações estavam prontas o que pressupõe todo um estudo e trabalho nos dias que procederam e nos dias seguintes dada a doença do mandatário que não estava em condições de as preparar.

21.º Admitir a prática do acto é mais consentânea com a aplicação do art.º 146 n.º 1 que deve ser tida em conta.

22.º Fez-se errada aplicação dos arts. 254º, 145º n.º 6 e 146º n.º 1 do C.P.C.

Em seguida o Tribunal Central Administrativo conheceu do recurso interposto pela Fazenda Pública, a que foi dado provimento.

Do acórdão proferido, interpôs novo recurso a impugnante, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1.º Resultaram provados em 1.ª instância os factos enumeradas de 1 a 22.

2.º Nos termos do art. 712 nº. 1, als. a) e b) do C.P. C. foram aditados à matéria de facto os indicados sob os n.os 23 e 24.

3.º Atento o facto provado sob o n.º 24 no douto acórdão recorrido não foi admitido. Ter-se dado como provado Ter o dono da obra pago 72.500C de materiais, revestimentos, pavimentos, cozinhas e louças sanitárias, pela ausência de documento assinado por ambas as partes. (art. 223º do C.C.).

4.º Da redacção da cláusula 4ª somente resulta que a obrigatoriedade do documento escrito assinado por ambas as partes era exigível para os trabalhos a mais ou a menos.

5.º Não estão ai incluídos os materiais que no caso constituem, revestimentos, pavimentos, cozinhas e louças sanitárias.

6.º A exigência estabelecida na clausula 4ª visava prevenir e evitar a alteração dós trabalhos previstos no caderno de encargos, e as alterações ao projecto da obra para os trabalhos a mais, bem como para os trabalhos a menos e inexecução do projecto e caderno de encargos sem acordo.

7.º Se as partes tivessem querido prevenir o valor do contrato da empreitada tê-lo-iam referido expressamente.

8.º Não pode a declaração valer com um sentido que não tenha um minímo de correspondência no texto do documento ainda que imperfeitamente expresso".

9.º Do texto da cláusula 4ª não resulta que as partes não pudessem acordar verbalmente quanto aos materiais, o seu valor, o seu pagamento, e a sua escolha na execução da empreitada.

10.º A prova do pagamento do valor de 72.500.000$00 pelo dono da obra poderia ter sido feita por qualquer meio incluído o da testemunha José Augusto Pires de Andrade e acta da Sociedade Lisna Lda, dona da obra, de que a testemunha é gerente.

11.º Deve sermantido o elenco probatório referido no quesito 8.º

12.º A recorrente acompanha integralmente o voto de vencido constante do acórdão recorrido.

13.º "o principio do dispositivo, um ónus da prova meramente formal ou subjectivo tem pouco préstimo" no campo do procedimento administrativo e administrativo fiscal como é o dos autos.

14.º Para além do principio da legalidade da Tributação, esta tem que Ter em conta o rendimento real das empresas arts. 105º e 106º da C.R.P.

15.º A Administração Fiscal tendo invocado factos constitutivos de direito de liquidar, e sobre ela que recai o ónus material da prova dos factos constitutivos do direito que alega.

16.º A Administração Fiscal não faz prova de tais factos nem resultam do acórdão recorrido.

17.º Salvo o devido respeito fez-se errada aplicação dos arts. 222 n.º2, 223, 346, 347, 357 n.º 1 e 358 n.º 1 e 2 in fine do C. Civil, 293 n.º 1, 516, 712 n.º 1 a) e b) do C.P. C., 121 do C.P.T e 105 e 106 da C.R.P.

A Fazenda Pública não contra-alegou, relativamente a qualquer dos recursos.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto pronunciou-se no sentido do não provimento do segundo recurso por, em suma, — o Tribunal Central Administrativo não ter violado regras do ónus da prova, uma vez que entendeu que a impugnante não conseguiu provar o pagamento de 12.500 contos na sua contabilidade por ter optado pelo método do encerramento a obra, em vez do da percentagem de acabamento que permitira fazer tal prova;

- a Fazenda Pública não tem o ónus da prova, numa impugnação judicial de uma liquidação, por o acto tributário, como o acto administrativo, gozar de presunção de legalidade, não precisando de sentença judicial para a sua execução (privilégio da execução prévia).

2 — No primeiro acórdão recorrido, de 11-5-99, o Tribunal Central Administrativo deu como assente a seguinte matéria de facto:

1. 15.1.98 — entrada do requerimento de recurso da sentença proferida em 1.ª Instância, com reserva expressa de alegações no Tribunal de Recurso;

21.4.98 — expedição da notificação do despacho para apresentação das alegações neste;

3. 30.4.98 — entrada das alegações, expedidas a 29.4.98;

4. 27.5.98 — expedição da notificação do despacho que julgou deserto o recurso por intempestividade de apresentação das alegações;

5 2.6.98 — requerimento de admissão do acto praticado fora de prazo, alegando justo impedimento fundado em doença sobrevinda ao Ilustre Mandatário em 24.4.98, linpossibilitadora até 28.4.98.

3 — O Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, tem poderes de cognição limitados a matéria de direito (art. 21.º, n.º 4, do E.T.A.F.).

Mesmo que se entenda que tal limitação dos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo tem o mesmo alcance que a que a lei processual civil atribui ao Supremo Tribunal de justiça em recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo quando haja ofensa duma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova — artigo 722.º, n.º 2 do Código de Processo Civil.

Por isso, não sendo invocado qualquer erro destes tipos, tem de considerar-se como assente a matéria fáctica fixada no acórdão recorrido, relativamente à questão do justo impedimento.

A notificação postal relativa à produção de alegações foi expedida em 1-4-98, considerando-se recebida em 6-4-98 (5 foi Domingo), por força do preceituado no art. 66.º n.º 1, do C.P.T., na redacção do Decreto-Lei n.º 23/97, de 22 de Janeiro).

O prazo para alegações é de 10 dias, nos termos do art. 174.º, n.º 2, do mesmo Código, adaptado em conformidade com o pre-

ceituado na alínea b) do n.º 1 do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, na redacção dada pelo Decreto-Lei n,.º 180/96, de 25 de Setembro, prazo esse que se conta seguidamente, suspendendo-se apenas nas férias judiciais (art. 144.º, n.º 1, do C.P.C., aplicável por força do preceituado no n.º 3 do art. 49.º do C.P.T.).

Do Domingo de Ramos (em 5-4-98) até à segunda-feira de Páscoa (em 13-4-98) decorreram férias judiciais.

Assim, sendo a notificação efectuada em férias judiciais, apenas após o termo destas começou a contar-se o prazo de 10 dias.

No entanto, a notificação considera-se efectuada na data que resulta daquele art. 66.º, n.º 1, do C.P.T., no terceiro dia subsequente ao do registo, com transferência para primeiro dia útil subsequente por esse terceiro dia não ser dia útil.

Em face desta norma, não há qualquer suporte jurídico para sustentar que a notificação apenas se considere perfeita no primeiro dia posterior ao termo das férias judiciais, como pretende a impugnaste.

O primeiro dia do prazo, assim, foi 14-4-98, pelo que ele ten-ninou em 23-4-98.

Ao abrigo do preceituado no art. 145.º, n.º 5, do C.P.C., o acto podia ainda ser praticado nos três dias úteis subsequentes, isto é, até 28-4-98.

Assim, tendo a carta com as alegações sido expedida apenas em 29-4-98, tem de concluir-se que ela foi apresentada intempestivamente e o acto já não podia ser praticado ao abrigo do referido n.º 5 do art. 145.º do C.P.C.

Improcede, assim, o que a impugnante sustenta nas 11 primeiras conclusões.

No que concerne à invocação tardia de justo impedimento, o Tribunal Central Administrativo não seu como provado um elemento essencial para a tese da impugnaste que é a existência de nexo de causalidade entre a alegada doença e a tardia prática do acto.

A existência ou não de nexo de causalidade entre aquela doença e a tardia apresentação das alegações é uma questão essencialmente de facto, pois tem de ser resolvida à face das regras da vida e da experiência e não através da interpretação de qualquer norma jurídica.

Por isso, trata-se de matéria cuja apreciação está fora dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo, no presente processo, por força do disposto no referido n.º 4 do art. 21.º do L.T.A.F.

Assim, não pode considerar-se provado o justo impedimento referido, pelo que se acorda em negar provimento ao 1.º recurso.

4 — Quanto ao segundo recurso, o Tribunal Central Administrativo deu como assente a seguinte matéria de facto:

1. A lmpugnante encontra-se colectada no regime geral para efeitos de IRC.

2. Nos anos de 1989 a 1994 exerceu a actividade de empreitadas, tendo construido e vendido também um bloco de apartamentos em 1992.

3. Em 25 de Junho de 1989, a impugnante celebrou com a Lisna - Construções e Comércio Imobiliário, Lda., um contrato de empreitada para a construção de apartamentos nos lotes 214 e 215 da Urbanização de Montechoro, Albufeira, no valor total de 514 115 000$00.

4. O prazo para a realização da empreitada foi 31 de Março de 1991.

5. Foi feita a recepção provisória da obra em 1 de Agosto de 1991.

6. Em 3 de Junho de 1991 a Lisna entregou na Repartição de Finanças de Albufeira a declaração mod. 129, dando a obra como concluida em 1 de Junho de 1991.

7. Foram realizados trabalhos a mais no valor de 80. 170 394$00 pelo que o valor total da empreitada passou a ser de 594. 285 394$00.

8. ([1])

9. A linpugnante recebeu da Lisna em 1989, 34 188 034$00, em 1990, 214 316 240$00 e em 1991, 153 580 187$00, no total de 434 994 442$00, líquidos de IVA.

10. Teria ela assim a receber, ainda, o montante de 133 390 959$00, liquido de IVA.

11, Nos anos de 1989, 1990 e 1991, suportou a impugnante custos no valor de 67 978 189$00, 213 436 066$00 e 153 580 187$00, respectivamente, no total de 434 994 442$00, 12. Nos anos de 1992, 1993 e 1994, a impugnante levou a efeito outras empreitadas, concretamente nos lotes n.º 5 e 68 de Areias de S. João, nos lotes 6 e 20 da Galé e no lote 216 da Urbanização de Montechoro.

13. Apesar de a obra ter sido recebida em Agosto de 1991,a impugnante continuou nos anos de 1992, 1993, 1994 e 1995 a imputar-lhe os custos de 63 857 544$00, 2 024 915$00, 19 820 120$00 e 9 800 000$00, respectivamente.

14. Todavia, tais valores dizem respeito às outras obras já referidas, como nalguns documentos se refere (p. ex., facturas de fls. 84, 85, 86 e 87 a 90 do apenso) sendo ainda certo que alguns materiais referidos noutros documentos não se aplicam na sua maiorparte em obras acabadas.

15. Por escritura pública de 10 de junho de 1995, a Lisna confessou-se devedora à impugnante da importância de 64 000 000$00 por dívida da empreitada e dos trabalhos a mais realizados nos lotes 214, 215 e 216 e de 56 500 000$00 a título e indemnização contratual e multas.

16. Em 27 de Fevereiro de 1992 foram atnbuidas às obras em causa, lotes 214 e 215, os alvarás de licença de obras n.ºs. 230/92 e 231/92, para alterações interiores e construção de piscina, casa de máquinas, muros de vedação e campo de ténis, mas em nome do empreiteiro Manuel Gomes Esteves & Filhos, Lda. e não da impugnante.

17. Em 14 de Outubro de 1992, foram atribuídos a essas obras os alvarás de licença para habitação ou construção n.ºs. 452 e 453.

18. Em 16 de Janeiro de 1990 a Câmara Municipal de Albufeira embargou a obra do lote 214.

19. Em 31 de Agosto de 1990, a mesma entidade embargou a obra do lote 215.

20. Por virtude de tal embargo, ficaram as obras paradas, no seu essencial, por alguns meses.

21. Relativamente ao ano de 1991, a impugnante havia declarado um lucro tributável de 3 724 583$00.

22. A impugnante não realizou quaisquer obras nos lotes, nos anos de 1992, 1993, 1994 e 1995.

23. Do contrato de empreitada referido supra no q.3 consta cláusula terceira, alínea a), do seguinte teor: O preço da contratada empreitada é de ESC. 514 115 000$00 (fls. 62/66).

([1]) Foi eliminidado no acórdão recorrido todo o teor da matéria de facto que o Tribunal Tributário de 1ª Instância fixara sob este número.

24. Consta a cláusula 4ª, do seguinte teor: Quaisquer trabalhos a mais ou a menos só serão considerados para efeitos o preço ou quaisquer outras consequências se constarem de documento escrito assinado por ambas as partes e expressamente refira a vigência do presente contrato (fls. 62/66).

5 — A única questão que é objecto do recurso é do ónus da prova relativamente ao facto alegado pela impugnante de o dono da obra ter fornecido 72.500.000$00 de materiais, designadamente revestimentos, pavimentos, cozinhas e louças sanitárias.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância entendeu que se provou tal facto (n.º 8 da matéria de facto fixada).

O Tribunal Central Administrativo entendeu que tal facto não se pode considerar como provado, por as partes terem convencionado, na cláusula 4.a do contrato de empreitada que celebraram, que eventuais cláusulas adicionais só seriam consideradas para efeitos de preço se constassem de documento escrito.

O Tribunal Central Administrativo entendeu que, «ria dúvida sobre a existência de estipulação adicional não formalizada e em contrário de convenção prévia das partes», é de decidir contra a sua existência, tanto mais que, de acordo com o disposto no art. 394.º do Código Civil é inadmissível prova por testemunhas (fls. 284-285).

Mais se entendeu no acórdão recorrido que a prova de que tal fornecimento ocorreu não pode considerar-se feita com a acta da assembleia dos sócios da dona da obra em que se refere a alteração do valor da empreitada nem com as declarações do respectivo gerente e que «o único meio idóneo de prova da redução do valor da empreitada constante do contrato, insusceptível de ser afastado, a não ser que diversamente provado em contrário, era o registo contabilístico dos proveitos e custos da empreitada» (fls. 287-288), possibilidade esta que também estava afastada pelo método do encerramento da obra por que a impugnante optou.

Assim, no acórdão recorrido entendeu-se que «a Fazenda Pública fez a prova da inexactidão dos registos contabilísticos em ordem a fundamentar a redução do preço da obra constante do contrato» e que «não resultam dúvidas» porque a impugnante «não pode provar a redução verbal do preço da empreitada, em contrário da cláusula expressa do contrato que estipula a forma convencional escrita», pelo que não é de fazer aplicação do preceituado no art. 121.º do C.P.T. (fl.s. 295-297).

A impugnante sustenta no presente recurso que a referida cláusula 4.a não pode ter a interpretação que lhe foi dada no acórdão recorrido, pois reporta-se apenas a «trabalhos a mais ou a menos», não resultando dela que as partes não pudessem acordar verbalmente quanto aos materiais, seus valores, pagamento e escolha na execução da empreitada, sustentando que a prova do fornecimento de materiais pela dona da obra pode ser feita por qualquer meio.

Para além disso, defende que o ónus da prova formal ou subjectivo tem «pouco préstimo» no procedimento administrativo fiscal e que, tendo a Administração Fiscal invocado factos constitutivos do direito de liquidar, sobre ela recai o ónus da prova dos respectivos factos constitutivos.

6 — Embora seja discutida a decisão do Tribunal Central Administrativo sobre a matéria de facto, as questões suscitadas reportam-se às regras jurídicas a aplicar, aos meios de prova admissíveis e ao ónus da prova, pelo que é inquestionável que o; recurso tem por

objecto questões de direito, que se inserem nos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo.

7 — C C.P.T. é o diploma aplicável, por ser o vigente à data dos factos.

A actividade da Administração Fiscal, como actividade administrativa que é, está subordinada ao princípio constitucional da justiça (art. 266,.º, n,.º 2, da C.R.P.).

Na mesma linha, e dando concretização, a nível do procedimento administrativo a esse princípio, no art. 87.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, determina-se que «o órgão competente deve procurar averiguar todos os factos cujo conhecimento seja conveniente para a justa e rápida decisão do procedimento, podendo, para o efeito, recorrer a todos os meios de prova admitidos em direito».

Assim, por exigência constitucional, no procedimento administrativo não há outras limitações probatórias, que não sejam as derivadas das proibições gerais relativas a determinados meios de prova.

Estas regras são também aplicáveis à actividade da administração tributária, que é actividade administrativa, e no domínio do procedimento tributário, que é um tipo especial de procedimento administrativo.

Por outro lado, estas regras, previstas para a actividade da Administração, não podem deixar de valer no domínio do processo judicial tributário, designadamente no de tipo impugnatório, que visa controlar a legalidade da actuação administrativa, permitindo aos interessados fazer valer em juízo direitos que indevidamente lhe tenham sido negados por via administrativa.

É a esta luz que têm de ser interpretadas as regras dos arts. 40.º do C.P.T., em que se estabelece que o tribunal deve realizar oficiosamente ou ordenar todas as diligências que considere úteis ao apuramento da verdade, e art. 134.º, n.º 1, do mesmo Código, que, para o processo de impugnação judicial, estabelece a regra da admissibilidade dos meios gerais de prova.

Destas normas, decorre que não valem no processo de impugnação judicial limitações de prova que não resultem de proibições gerais de meios de prova.

Designadamente, no processo de impugnação judicial, por imperativo daquele princípio da justiça, não poderão considerar-se obstáculo à averiguação da verdade material limitações probatórias estabelecidas pelos próprios particulares ou pela lei para vigorarem no âmbito das suas relações contratuais.

Quer isto dizer, no caso em apreço, que, para efeitos fiscais, não pode retirar-se qualquer limitação probatória das cláusulas do contrato de empreitada, designadamente para determinação da matéria colectável.

Por outro lado, também não pode entender-se que o registo contabilístico dos proveitos e custos da empreitada seja o único meio de prova admissível para demonstração dos mesmos.

Por isso, não pode manter-se a decisão recorrida, na parte que decidiu em sentido oposto ao aqui referido.

8 — No caso dos autos, na decisão recorrida não se deu como provado que a redução dos custos da empreitada de tivesse verificado, mas também não de deu como provado que ela não tivesse ocorrido.

No entanto, a prova foi apreciada pelo Tribunal Central Administrativo tendo em conta limitações probatórias que no presente acórdão se entende não poderem ser tidas em conta.

Nos termos, deverá ser apreciado o recurso interposto para o Tribunal Central Administrativo pela Fazenda Pública, em que foi questionada a fixação da matéria de facto efectuada pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância, sem ter em conta as limitações probatórias referidas.

9 — A Fazenda Pública, no recurso que interpôs para o Tribunal Central Administrativo, referiu-se a outra questão, que foi a de o IVA. respeitante à empreitada poder influenciar a determinação do lucro tributável de I.R.C.

No entanto, quanto a essa questão, se é certo que foi manifestada uma divergência com a opinião expressa pelo Meritíssimo juiz na sentença, não há uma divergência como o decidido, pois na sentença entendeu-se que não se podia, por força do disposto no art. 661.º do C.P.C., decidir em desconformidade com o valor considerado pela Administração Fiscal.

Por isso, não havendo controvérsia sobre este ponto, com reflexos na decisão da causa, não há que conhecer dele.

Termos em que se acorda em — negar provimento ao recurso da impugnante, interposto do acórdão de 11-5 99, relativo à decisão de deserção do recurso que interpôs da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância para o Tribunal Central Administrativo;

- conceder provimento ao recurso interposto do acórdão de 6-6-2000;

- revogar o acórdão recorrido de 6-6-2000 para que seja proferido outro que não tenha em conta as limitações probatórias que se tiveram em conta naquele.

Custas pela impugnante relativamente ao recurso interposto do acórdão de 11-5-99.

Sem custas, neste Supremo Tribunal Administrativo, quanto ao recurso do acórdão de 6-6-2000.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Vítor Meira.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

Contencioso Autárquico. Taxa de Urbanização. Impugnação judicial Impugnação Graciosa. Órgão executivo da Câmara Municipal. Art. 22.º da Lei 1187 e art. 30.º da Lei 42/98. Natureza interpretativa.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Nos termos do art. 22.º n.º 2 da Lei 1187, de 61Jan, a impugnação da liquidação da "taxa de urbanização" deve ser deduzida perante o órgão executivo da respectiva autarquia — o Presidente da Câmara — a quem compete, manter ou revogar o acto impugnado, com recurso, no primeiro caso, para o TT de 1.ª instância territorialmente competente.

2 — O art. 30.º n.º 1 da Lei 42/98, de 06/08, não tem natureza interpretativa, sendo, antes, inovador e revogatório dos n.ºs 1 e 2 daquele art.º 22.º.

Recurso n.º 25 930, em que são recorrentes António Pedro David de Sousa Meireles e Outros e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por ANTÓNIO PEDRO DAVID DE SOUSA MEIRELES E OUTROS, do despacho do TT de 1.ª Instância do Porto, 3.º Juízo, proferido em 29/09/00, que indeferiu liminarmente a impugnação judicial pelos mesmos deduzida contra "o acto tributário, resultante da taxa de urbanização", praticado pela C. M. do Porto.

Fundamentou-se a decisão na falta de "um pressuposto de procedência que torna ilegal a impugnação deduzida", qual seja não haver a impugnante esgotado os meios de reacção perante os órgãos executivos da autarquia, nos termos do art. 22.º n.º 2 da Lei 1/87 de 06/01.

Os recorrentes formularam as seguintes conclusões:

"1 — A receita camarária cujo acto de liquidação foi impugnado, prevista no Regulamento Municipal de Obras da Câmara Municipal do Porto assume a natureza jurídica de Ímposto e não de Taxa, sendo irrelevante o *nomen iuris* que lhe foi atribuído.

2 — Constituindo um imposto, o recurso contra os respectivos actos de liquidação há-de ser interposto directamente para o Tribunal Tributário de 11 Instância do Porto, nos termos do n.º 1 do art. 22.º da Lei 1/87, de 6/1.

3 — De resto, o n.º 2 do artigo 22.º da Lei n.º 1187 não quis consagrar, para as reclamações e impugnações de taxas, regime diferente do previsto no n.º 1 da mesma disposição para as reclamações e impugnações de impostos, apenas se explicando diferentes disposições na medida em que as taxas, sendo liquidadas pelas autarquias, impõem que as reclamações e impugnações sejam deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias locais, como se dispõe naquele n.º 2, enquanto os impostos previstos no artigo 4.º e a derrama, cuja liquidação e cobrança o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 163/79, de 31 de Maio, previa deixarem de ser feitas pelos respectivos serviços das câmaras municipais, sendo liquidados e cobrados hoje por serviços da Administração Fiscal, impõem que as respectivas reclamações e impugnações sejam deduzidas perante a entidade competente para a liquidação.

4 — O regime de reclamação e impugnação dos referidos impostos e das taxas era exactamente o mesmo, como resulta do artigo 3.º daquele Decreto-Lei 163/79, que prescrevia:

9 — Mesmo a considerar-se a receita em apreço uma verdadeira Taxa, o "Princípio da Separação de Poderes" e o art.º 62.º n.º 1 a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais admitiriam o recurso directo para o supra referido Tribunal Tributário.

10 — Ao indeferir liminarmente a petição, o douto despacho em recurso violou, entre outros, os artigos 62.º n.º 1 al. a) do ETAF e 22.º n.º 1 e 2 da Lei 1/87, de 6 de Janeiro.

Nestes termos e nos que Vossas Excelências doutamente suprirão deve conceder-se provimento ao recurso e, revogando-se o douto des-

pacho recorrido, ordenar-se o prosseguimento dos autos para ser apreciado o mérito da causa, como é de JUSTIÇA! ”

O Exm.º magistrado do M.P. emitiu o seguinte parecer:

”No acórdão n.º 639/95 do Tribunal Constitucional, tirado em plenário e publicado no *DR* II Série de 19.03.96, decidiu-se e entendeu-se que:

- é lícito às autarquias estabelecer e cobrar taxas de urbanização como contrapartida de efectiva realização de infra-estruturas urbanísticas.

— tais receitas têm natureza e estrutura sinalagmática, pelo que não são impostos.

Da doutrina do acórdão conclui-se que tais receitas são taxas e a doutrina é de acolher.

E sendo-o, é de confirmar o julgado, pois que, assim, ocorre, no caso, falta de um pressuposto de procedibilidade impugnatória.

Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.” E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Vejamos, pois:

A questão é, desde logo, a de saber se, nos termos do art. 22.º n.ºs 1 e 2 da Lei 1/87, de 6/JAN, da liquidação da dita ”taxa de urbanização” cabe logo impugnação ou recurso judicial ou, previamente a este, um procedimento gracioso necessário perante o órgão executivo da Câmara Municipal.

É que não está em causa, naquele art. 22.º, qualquer impugnação contenciosa que decorresse perante os órgãos executivos das autarquias locais mas antes uma impugnação graciosa.

O próprio art. 159.º do CPA emprega o termo ”impugnação” em geral, abarcando as chamadas garantias impugnatórias graciosas, trate-se tanto de reclamação como de recurso — cfr. art. 158.º

Trata-se, aí, e sempre de uma reacção de um interessado contra um acto já praticado, quando tenha razões para querer a respectiva revogação, modificação ou substituição por meio de impugnação junto da própria administração.

Finalmente, o art. 30.º n.º 1 da Lei 42/98, de 6/AGO, correspondente ao predito art. 22.º, não tem natureza imterpretativa mas inovatória e revogatória deste.

Na verdade, não só aboliu a predita dicotomia procedimental entre as taxas e os impostos dos n.ºs 1 e 2, daquele normativo, como aboliu o ”recurso” ali previsto, unificando, antes, o respectivo regime com a aplicação sempre do CPT, ainda que ”com as necessárias adaptações”.

O exposto constitui, aliás, jurisprudência constante e quase uniforme do STA.

Cfr, por mais recentes, os Acds. de 15/03/00 Rec. 21.546, 09IFev/00 Rec. 24.185, 03/11/99 Rec. 22.949, 28/01/98 Rec. 21.770 in Ac Dout 440/41 — 1101, 12/Fev/97 Rec. 21.289, 3/Jul/96 Rec. 20.227, 20/03196 Rec. 19.740, e 08/11195 Rec. 18.656.

Cfr. ainda o recente Ac. do Pleno da Secção, de 12/05199 Rec. 21.289 e os Acds. do Tribunal Constitucional, de 21/06100 in *D. Rep.* 21, de 08/Nov/00 e 231Fev/00, e, ainda, de 24/Out/00.

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

Custas pelos recorrentes, solidariamente, com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

IRS. Benefício fiscal por deficiência. Lei aplicável. Exigência de novo atestado médico comprovativo da deficiência declarada.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Não é válido, para comprovar o direito ao benefício fiscal por parte e sujeito passivo deficiente, relativamente ao IRS do ano de 1997, um atestado médico emitido em 1995.

2 — É exigível a apresentação de um atestado médico emitido segundo os cri érios do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, entrado em vigor em 30 de Novembro seguinte, por essa ser a legislação aplicável ao caso.

Recurso n.º 25 978, em que são recorrente a Fazenda Pública são recorridos Armindo Tomé Martins Amorim e Mulher e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **A FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga que julgou procedente a impugnação eduzida por **ARMINDO TOMÉ MARTINS AMORIM**, residente em Marinhas, Esposende, contra a liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1997.

Formula as seguintes conclusões:

“A) A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art. 371.º do C, não exclui que as **declarações de ciência** neles documentadas possam ser **questionadas**, nomeadamente se produzidas com **erro na formação da vontade.**

B) O **acto** documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente **instrumental** relativamente ao acto tributário, inquinado de **nulidade**, invocável a todo o tempo.

C) A. sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade **revogaram o critério** ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta **oposição à Lei de Bases nº 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (n.º 1 do art. 2.º)**, atribuindo deficiência a pessoas que **após correcção óptica**, não apresentam qualquer situação de **desvantagem não tendo** por isso **défice funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade.**

D) Para **efeitos fiscais**, a condição de deficiente releva para a determinação situação pessoal do s.p., sendo a sua **situação pessoal e familiar, aferida no dia 31/12**, do ano a que respeita o imposto, **n.º 7 do art. 14.º do CIRS.**

E) Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e **constatar com rigor das situações dedutíveis** e da regularidade da sua **comprovação**, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art. 119.º do CIRS.

F) Com total respeito pelo princípio da **verdade material** que informa a **justiça fiscal** e pelo **princípio da igualdade** consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do **interesse público.**

G) Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o *iter* cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Assim não entendendo e anulando a liquidação por nela não ter sido tomado em conta o impugnante como deficiência para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no n.º 1 do artigo 371.º do CC, n.º 1 do art. 13.º da CRP, n.º 7 do art. 14.º e n.ºs 1 e 3 do art. 25.º do CIRS, n.ºs 1 e 5 do art.º 44.º do EBF, impondo-se a sua revogação a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente (...)".

1.2. O impugnante contra-alegou, concluindo deste modo:

"I — O atestado médico titula um acto administrativo consolidado na ordem jurídica.

II — O **Decreto-Lei n.º 202/96** não tem aplicarão retroactiva aos casos de deficiência relevante comprovada, já consolidados na ordem jurídica, como é o caso dos impugnantes, ora respondentes.

III — Os processos em curso, a que se refere o **art. 7.º** do citado diploma, são os processos de avaliação de incapacidade e não aos processos de liquidação do imposto.

IV — Outra interpretação diferente da anterior viola os princípios constitucionais o Estado de Direito, mormente o da confiança e os da legalidade e da tipicidade e matéria fiscal.

V — A circular e os actos da AF que levaram à liquidação oficiosa do impo to retiraram eficácia ao atestado comprovativo da incapacidade permanente do recorrente, devidamente comprovada pela entidade competente, e ofendem o direito já constituído ao benefício fiscal dos respondentes.

VI — A AF não pode estabelecer critérios de avaliação diferentes dos legais nem substituir-se à autoridade de saúde competente.

VII — A **"nova interpretação"** da AF sobre as incapacidades relevantes par efeito de obtenção de benefício fiscal, é nova e não pode apagar a que, legalmente, a precedeu.

VIII — É ilegal a actuação da AF quando usurpa funções cometidas às entidade de saúde, devidamente competentes nos termos da lei, bem como quando retira eficácia a actos administrativos firmados na ordem jurídica e dimanados de outras entidades.

IX — É legítimo ao contribuinte valer-se dos actos que lhe são favoráveis e afirmar os seus direitos mesmo contra a administração.

X — A AF não pode censurar a actuação legal dos contribuintes nem com essa justificar os seus procedimentos para recusar o reconhecimento da incapacidade da impugnante mulher.

XI — O atestado médico apresentado pelos impugnantes, ora respondentes, comprova a existência do pressuposto de que depende o benefício fiscal em causa.

XII — A douta sentença recorrida não merece qualquer censura".

1.3. A Exma. Procuradora-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, de acordo com o entendimento do Tribunal em casos semelhantes.

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

2. A sentença recorrida emitiu sobre os factos o julgamento seguinte:

"Factos provados e não provados:

1. O(a) impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do 1RS de 1997, dizendo nela ser o seu cônjuge portador(a) de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico que juntou, do teor do de fls. 13, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2. Na sequência disto, a administração fiscal (AF) notificou o(a) impugnante nos termos do oficio de fl. 18, dizendo-lhe, além do mais, que **"nos termos do n.º 7 do art. 14.º do CIRS a situação pessoal e familiar dos**

3. sujeitos passivos, nela se incluindo a deficiência, é aquela que vigorar em 31 de Dezembro do ano a que o imposto respeita, ou seja, avaliada à luz da instruções transmitidas pela circular n.º 22/DSO, de 15.12.95 e anexo 1(instruções geral), alínea c) do normativo legal atrás mencionado" (destaque nosso);

4 O(a) impugnante não fizera de facto a prova ali referida, para o que havia sido notificado conforme ofício de fls. 35, tendo então a AF alterado os elementos por ele(a) declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa.

Não há factos não provados a registar".

3.1. De acordo com a matéria de facto provada, o recorrido apresentou à Administração Fiscal, com a declaração de IRS do ano de 1997, um atestado emitido em 10 de Novembro de 1995 pela autoridade de saúde concelhia, certificando sofrer o seu cônjuge de deficiência que, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, lhe confere um grau de incapacidade de 80,8 %. Pretendia com isso o recorrido que fossem atendidos, na liquidação, os benefícios fiscais concedidos pela lei aos deficientes.

Prescreve a Lei n.º 9/89, de 2 de Maio; que "o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem ás pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade", visando, assim, impor a concretização, no âmbito fiscal, dos direitos e garantias constitucionalmente conferidos aos deficientes. Nesta mesma linha de actuação, o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) estabeleceu, no seu artigo 44.º n.º 1, uma isenção de tributação em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares de metade de determinados rendimentos dos deficientes; o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) beneficia-os com um limite à dedução superior à comum aos rendimentos do trabalho dependente (artigo 25.º, n.º 3) e com um limite mais elevado de dedução à colecta (artigo 80.º, n.º 6). O EBF diz-nos, no artigo 44.º n.º 4, que é deficiente "aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60 %", expressão que, mutatis mutandis, é repetida pelo CIRS nos referidos artigos 25.º n.º 3 e 80.º n.º 6.

A Administração Fiscal notificou o recorrido para apresentar novo documento de avaliação de incapacidade, passado posteriormente à emissão da circular n.º 22/DSO, de 15 de Dezembro de 1995 e, perante a sua inércia, procedeu à alteração dos elementos declarados, liquidando o imposto sem considerar aquele benefício.

3.2. A legislação vigente em 1995, ano em que foi emitido o atestado médico apresentado pelo recorrido para comprovar a incapacidade relevante em termos fiscais, era omissa quanto aos critérios de avaliação da incapacidade e às entidades a quem incumbia a respectiva verificação.

Entendia, então, a Administração Fiscal, que a avaliação era feita pelas autoridades de saúde, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, ainda que a sua inicial vocação nada tenha a ver com o domínio fiscal, mas com a reparação dos danos emergentes dos acidentes de trabalho e das doenças profissionais, servindo o atestado por elas emitido de comprovante, como, tudo, revela a sua circular n.º 28/90.

Coerentemente com o que se vem expondo, a Administração Fiscal 1 não discute, no presente caso, que seja às autoridades de saúde que cabe ateste o grau de incapacidade de que sofrem os sujeitos passivos de IRS. O que pretende é um novo documento que prove a incapacidade invocada, à luz de um critério diferente do que vigorava aquando da emissão do atestado apresentado pelo recorrido.

Na verdade, embora a Administração Fiscal se baseie, para fazer tal exigência, numa circular interna, datada de l5 de Dezembro de 1995, o certo é que o Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, que entrou em vigor em 30 de Novembro segui te, apesar de nem sequer ser invocado na notificação feita aos recorridos, mas a que já se alude no despacho de alteração da declaração, impusera um dado critério para avaliação das incapacidades fiscalmente relevantes, designadamente, ao estabelecer que a incapacidade atendível não é a natural, mas a residual, isto é, a que subsista após a correcção possível por quaisquer meios, próteses, ortóteses ou outros.

Este diploma, que não dispõe, directamente, sobre benefícios fiscais "estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência (...) para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (...)" destinados àqueles que, "por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da capacidade, pode estar considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais, tendo em conta a idade, o sexo e os factores socioculturais dominantes" — do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio.

Neste decreto-lei se confirma o anterior e já falado entendimento da Administração Fiscal, segundo o qual a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência não pode ser feita por apelo a outra tabela de referência que não a Tabela Nacional de Incapacidades, reconhecendo-se a conveniência de adequar a sua utilização a um fim que não foi aquele que a inspirou, adoptando procedimentos ajustados ao fim em vista.

O diploma, que é inovador e não interpretativo, entrou em vigor em 30 de Novembro de 1996, mas aplica-se "aos processos em curso", nisto se esgotando a sua força retroactiva — artigo 7.º Os "processos" referidos no seu artigo 7.º n.º 2 não são outros que não os de avaliação

de incapacidade das pessoas com deficiência, independentemente do uso que, posteriormente, seja dado à certificação do grau de incapacidade, e das consequências que em outros processos, designadamente, fiscais, dela devam retirar-se. O diploma vale, pois, para os processos avaliativos de incapacidade futuros, bem como para os que estejam em curso, ou seja, aqueles em que ainda haja que proceder à fixação de incapacidade. Mas não para aqueloutros em que a incapacidade esteja validamente fixada pelas regras procedimentais anteriormente vigentes. Nem para os procedimentos fiscais, ou outros, em que hajam de ser retiradas consequências da incapacidade atribuída.

Aplica-se, todavia, ao nosso caso, em que se trata do IRS de 1997 e, portanto, de verificar o preenchimento dos pressupostos de que depende o direito ao benefício relativamente aos rendimentos havidos nesse ano, designadamente, na parte em que dele resulta que, para fixação do grau de incapacidade relevante para efeitos fiscais, só vale a disfunção residual.

O que quer dizer que a Administração Fiscal, ao apreciar a situação do cônjuge do recorrido, com referência ao ano de 1996, estava obrigada a fazê-lo, no tocante à declarada deficiência e correspondente benefício fiscal, de acordo com o Decreto-Lei n.º 202/96, sem que tal envolva a sua aplicação retroactiva.

É que o IRS é um imposto de periodicidade anual — vd. os artigos 57.º, 21.º e 79.º do CIRS -, e o reporte à data da verificação dos respectivos pressupostos remete necessariamente para o último dia de cada ano civil, por ser a dessa data a situação pessoal do sujeito passivo relevante para efeitos de IRS; razão por que o benefício fiscal não pode deixar de se referir, também, a cada ano civil.

Nem se diga que o facto de só relevarem as incapacidades ditas " permanentes" faz com que, uma vez certificada a incapacidade, o fique para todo sempre. A expressão "permanente" é, apenas, o oposto de "temporária", mas não significa "irreversível", não quer dizer que o portador de incapacidade permanente a tenha que suportar para toda a vida. Tal é incompatível, desde logo, com os avanços permanentes das ciências médicas, designadamente, da cirurgia, que fazem com que o que hoje parece irremediável não o seja amanhã. Por isso, a incapacidade relevante para efeitos fiscais não fica para sempre demonstrada com a apresentação de um atestado que a certifique em determinada data. Reportando-se o direito ao beneficio fiscal à data da verificação dos respectivos pressupostos, como estabelece o artigo 11.º do EBF, a alteração legal desses pressupostos implica que seja comprovada essa verificação, à luz do quadro legal aplicável, não servindo a dita comprovação, se feita à luz de critério legal não vigente.

A Administração Fiscal pode, pois, mesmo que tenha, em anos anteriores, considerado o benefício fiscal resultante da incapacidade do sujeito passivo, exigir dele que comprove que a situação anterior se mantém, verificando se continuam convergir, relativamente a cada ano, os pressupostos de que depende o direito ao beneficio fiscal.

Claramente o pode e, mais, deve fazer, quando o legislador altere os critérios de avaliação da incapacidade. De outro modo, poderia estar a considerar um benefício fiscal não previsto na lei em vigor ao tempo, por o beneficiário não preencher os pressupostos legais exigidos. Como pode ser o nosso caso, em que o testado foi emitido segundo critérios que não são os do Decreto-Lei n.º 202/96, já que foi emitido muito antes da sua publicação.

Por outro lado, a declaração de rendimentos para efeitos de IRS é apresentada no ano seguinte àquele a que tais rendimentos respeitam, sendo então que o sujeito passivo deve invocar a incapacidade fiscalmente relevante em sede do imposto, provando-a, se for caso disso, com referência ao último dia do ano a que se refere a declaração, e não com referência a um ano pretérito — cfr. o artigo 14.º n.º 1 do EBF.

Pelas expostas razões, a liquidação impugnada mostra-se legal, não podendo manter-se a sentença que a anulou.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e julgando improcedente a impugnação.

Custas a cargo do recorrido, em ambas as instâncias, com 50 % de procuradoria neste STA.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

Execução Fiscal. Recursos jurisdicionais. Tramitação.

Doutrina que dimana da decisão:

O recurso interposto da sentença que julgou improcedente a oposição segue a tramitação prevista no art. 171º do C.P.T., não lhe sendo, pois, aplicável, o regime do art. 356º do mesmo compêndio normativo. Assim, as respectivas alegações, não têm, necessariamente, que acompanhar o requerimento interposição do recurso.

Recurso n.º 25 980, em que são recorrentes Joaquim de Sousa Araújo e Nilde Maria de Gouveia Araújo e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº. Juiz Conselheiro Dr. João Plácio Fonseca Limão.

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

Joaquim de Sousa Araújo e Nilde Maria de Gouveia Araújo, inconformados com o despacho do Mº. Juiz do TT. de 1.ª Instância do Porto, que lhes julgou deserto, por falta de alegações, o recurso que haviam interposto da sentença que lhes havia julgado improcedente a oposição deduzida, daquele interpuseram recurso para este S.T.A, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 — Os recorrentes ao se terem defendido por oposição à execução à execução fiscal, interpuseram um processo judicial autónomo ao processo de execução fiscal, no qual se aplicam os tramites legais da impugnação, conforme se prescreve no art. 293 do CPT.

2 — Ao interporem o recurso da sentença final a qual considerou totalmente improcedente a sua posição, será igualmente de aplicar as regras processuais e prazos previstos para a impugnação, tais como o art. 171º do CPT.

3 — Logo, será este o dispositivo legal a aplicar in casu e não o art. 356º do CPT.

Uma vez que:

4 — O art. 356 do CPTapenas se aplica aos recursos de decisões de natureza jurisdicional proferidas no âmbito do processo executivo e não aos recursos proferidos no âmbito de processos declarativos, tais como o processo de oposição fiscal, perfeitamente autónoma da execução fiscal.

5 — O douto despacho ora recorrido proferido pelo Tribunal "a quo" violou o disposto no art. 171º do CPT, ao desatendê-lo devendo-se por isso, anular o mesmo, e em consequência, entender-se in casu ser de aplicar o disposto no art. 171º do CPT, logo, admitir-se o recurso por si interposto, ordenando o prosseguimento dos autos nos termos do disposto nos arts. 171 e seguintes do CPT.

Não foram apresentadas contra — alegações.

O Exmº. Magistrado do Mº.Pº., junto deste STA, foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A questão decidenda é a de saber se o recurso, interposto da decisão que julgou a oposição improcedente, deve ou não ser simultaneamente alegado.

Dispõe o art. 356º nº 1 do CPT:

Os recursos das decisões de natureza jurisdicional serão interpostos por meio de requerimento com a apresentação das alegações e conclusões no prazo de oito dias a contar da notificação.

Foi esta a norma que o Mº. Juiz *a quo* aplicou, levando-o a concluir pela deserção do recurso uma vez que o requerimento de interposição do recurso não vinha acompanhado da respectiva alegação.

Acontece, porém, que esta disposição legal não é aplicável à situação vertente.

Com efeito, depois de alguma hesitação, de que é exemplo o Ac. STA de 30.6.93, rec. 14 783, vem este Tribunal decidindo de forma firme e reiterada que o art. 356º do C.P.T apenas logra aplicação quanto aos recursos interpostos da decisão jurisdicionais a quase refere o art. 355º do CPT e que, aos demais, se aplica o regime constante do art. 171 º do mesmo compêndio normativo, isto é, as alegações podem ser apresentadas no prazo legal contado da notificação do despacho que admita o recurso ou no tribunal *ad quem* se tal intenção tiver sido expressamente declarada no requerimento de interposição.

(Veja Acd. S.T.A Pleno de 18.3.98, rec. 19 918, 24.9.97, rec. 21 767 e 19.11.97, rec 19 839, entre outros).

Assim e volvendo ao caso dos autos, temos que, ao recurso interposto da sentença que julgou improcedente a oposição, as alegações não têm que acompanhar o requerimento de interposição do recurso, devendo ser apresentadas, no prazo legal, contado da notificação do despacho que aquele admitiu, tudo nos termos do art. 176º do CPT.

Daí que o despacho que julgou deserto o recurso não possa ser mantido.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar o despacho recorrido o qual deverá ser substituído por outro que não seja de deserção pelo motivo ora desatendido.
Sem custas.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa — Benjamim Rodrigues.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

IRS. Benefício fiscal por deficiência. Lei aplicável. Exigência de novo atestado médico comprovativo da deficiência declarada.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Não é válido, para comprovar o direito ao benefício fiscal por parte de sujeito passivo deficiente, relativamente ao IRS do ano de 1996, um atestado médico emitido em 1995.
2 — É exigível a apresentação de um atestado médico emitido segundo os critérios do Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, entrado em vigor em 30 de Novembro seguinte, por essa ser a legislação aplicável ao caso.

Recurso nº 26 201. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Barros de Oliveira e Maria da Luz Serra Braga; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

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

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de Ia Instância de Braga que julgou procedente a impugnação deduzida por **JOSÉ BARROS DE OLIVEIRA e MARIA DA LUZ SERRA BRAGA,** residentes em Esposende, contra a liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1996.
Formula as seguintes conclusões:

«A

A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art. 371º do CC, não exclui que as **declarações de ciência** neles documentadas possam **ser questionadas,** nomeadamente se produzidas com **erro na formação da vontade.**

B

O **acto** documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente **instrumental** relativamente ao acto tributário, inquinado de **nulidade,** invocável a todo o tempo.

C

A. sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade **revogaram** o **critério** ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta o**posição à Lei de Bases - 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (nº 1 do art. 2º),** *atribuindo deficiência a pessoas que* **após correcção óptica, não** *apresentam qualquer situação de* **desvantagem, não tendo por isso deficit funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade.**

D

Para **efeitos fiscais,** a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s.p., sendo a sua **situação pessoal e familiar,** ***aferida no dia 31/12,*** do ano a que respeita o imposto, **nº 7 do art. 14º do CIRS.**

E

Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e **constatar com rigor das situações dedutíveis** e da regularidade da sua ***comprovação,*** solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art. 119º do CIRS.

F

Com total respeito pelo princípio da **verdade material** que informa a **justiça fiscal** e pelo **princípio da igualdade** consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do **interesse público.**

G

Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o «iter» cognoscivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Assim não entendendo e anulando a liquidação por nela não ter sido tomado em conta o impugnante como deficiência para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no nº 1 do art. 371 º do CC, nº 1 do art. 13º da CRP, nº 7 do art. 14º e nºs 1 e 3 do art. 25º do CIRS, nºs 1 e 5 do art. 44º do EBF, impondo-se a sua revogação a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente (...)».
1.2. Os impugnantes não contra-alegam.
1.3. O Exm.º. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, de acordo com a «jurisprudência praticamente pacífica da Secção» em casos semelhantes.
1.4. O processo tem os vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.
2. A sentença recorrida emitiu sobre os factos o julgamento seguinte:
«Factos provados e não provados:

1.

Os impugnantes apresentaram tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRSde 1996, dizendo-se

nela ser o primeiro portador(a) de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor do de fls.. 7, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2.

A administração fiscal (AF) havia notificado o impugnante nos termos do ofício de fl. 31;

3.

O impugnante não fez a prova ali referida, razão pela qual a AF alterou os elementos por ele declarados para o ano em questão, do que resultou a liquidação que nos ocupa.

Não há factos não provados a registar».

3.1. De acordo com a matéria de facto provada, os recorridos apresentaram à Administração Fiscal, com a declaração de IRS o ano de 1996, um atestado emitido em 7 de Setembro de 1995 pela autoridade de saúde regional, certificando sofrer a recorrida mulher de deficiência que, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro, lhe confere um grau de incapacidade de 80,8 %. Pretendiam com isso os recorridos que fossem atendidos, na liquidação, os benefícios fiscais concedidos pela lei aos deficientes.

Prescreve a Lei nº 9/89, de 2 de Maio, que «o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem ás pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade», visando, assim, impor a concretização, no âmbito fiscal, dos direitos e garantias constitucionalmente conferidos aos deficientes. Nesta mesma linha de actuação, o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) estabeleceu, no seu art. 44º nº 1, uma isenção de tributação em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares de metade de determinados rendimentos dos deficientes; o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) beneficia-os com um limite à dedução superior á comum aos rendimentos do trabalho dependente (art. 25º, nº 3) e com um limite mais elevado de dedução à colecta (art. 80º, nº 6). O EBF diz-nos, no art. 44º nº 4, que é deficiente «aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%», expressão que, mutatis mutandis, é repetida pelo CIRS nos referidos arts. 25º nº 3 e 80º nº 6.

A Administração Fiscal notificou os recorridos para apresentarem novo documento de avaliação da incapacidade passado depois da emissão da circular nº 22/DSO de 15 de Dezembro de 1995 e, perante a sua inércia, procedeu à alteração dos elementos declarados, liquidando o imposto sem considerar aquele benefício.

3.2. A legislação vigente em 1995, ano em que foi emitido o atestado médico apresentado pelos recorridos para comprovar a incapacidade relevante em termos fiscais, era omissa quanto aos critérios de avaliação da incapacidade e às entidades a quem incumbia a respectiva verificação.

Entendia, então, a Administração Fiscal, que a avaliação era feita pelas autoridades de saúde, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro, ainda que a sua inicial vocação nada tenha a ver com o domínio fiscal, mas com a reparação dos danos emergentes dos acidentes de trabalho e das doenças profissionais, servindo o atestado por elas emitido de comprovante, como, tudo, revela a sua circular nº 28/90, referida na alínea e) do probatório.

Coerentemente com o que se vem expondo, a Administração Fiscal não discute, no presente caso, que seja às autoridades de saúde que cabe atestar o grau de incapacidade de que sofrem os sujeitos passivos de IRS. O que pretende é prova dessa incapacidade, à luz do critério que se sucedeu ao que era usado ao tempo da emissão do atestado junto pelos recorrido.

Na verdade, embora a Administração Fiscal se baseie, para fazer tal exigência, numa circular interna, datada de 15 de Dezembro de 1995, o certo é que o Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, que entrou em vigor em 30 de Novembro seguinte, apesar de nem sequer ser invocado na notificação feita aos recorridos, impusera um dado critério para avaliação das incapacidades fiscalmente relevantes, designadamente, ao estabelecer que a incapacidade atendível não é a natural, mas a residual, isto é, a que subsista após a correcção possível por quaisquer meios, próteses, ortóteses ou outros.

Este diploma, que não dispõe, directamente, sobre benefícios fiscais, «estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência (...) para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (...)» destinados àqueles que, «por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da capacidade, pode estar considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais, tendo em conta a idade, o sexo e os factores sócioculturais dominantes» - do nº 1 do art. 2º da Lei nº 9/89, de 2 de Maio.

Neste decreto-lei se confirma o anterior e já falado entendimento da Administração Fiscal, segundo o qual a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência não pode ser feita por apelo a outra tabela de referência que não a Tabela Nacional de Incapacidades, reconhecendo-se a conveniência de adequar a sua utilização a um fim que não foi aquele que a inspirou, adoptando procedimentos ajustados ao fim em vista.

O diploma, que é inovador e não interpretativo, entrou em vigor em 30 de Novembro de 1996, mas aplica-se «aos processos em curso», nisto se esgotando a sua força retroactiva - artigo 7º. Os «processos» referidos no seu art. 7º nº 2 não são outros que não os de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, independentemente do uso que, posteriormente, seja dado à certificação do grau de incapacidade, e das consequências que em outros processos, designadamente, fiscais, dela devam retirar-se. O diploma vale, pois, para os processos avaliativos de incapacidade futuros, bem como para os que estejam em curso, ou seja, aqueles em que ainda haja que proceder à fixação de incapacidade. Mas não para aqueloutros em que a incapacidade esteja validamente fixada pelas regras procedimentais anteriormente vigentes. Nem para os procedimentos fiscais, ou outros, em que hajam de ser retiradas consequências da incapacidade atribuída.

Aplica-se, todavia, ao nosso caso, em que se trata do IRS de 1996 e, portanto, de verificar o preenchimento dos pressupostos de que depende o direito ao benefício relativamente aos rendimentos havidos nesse ano, designadamente, na parte em que dele resulta que, para fixação do grau de incapacidade relevante para efeitos fiscais, só vale a disfunção residual.

O que quer dizer que a Administração Fiscal, ao apreciar a situação da recorrida, com referência ao ano de 1996, estava obrigada a fazê-lo, no tocante à declarada deficiência e correspondente benefício fiscal, de acordo com o Decreto-Lei nº 202/96, sem que tal envolva a sua aplicação retroactiva.

É que o IRS é um imposto de periodicidade anual - vd. os arts. 57º, 21º e 79º do CIRS -, e o reporte à data da verificação dos respectivos pressupostos remete necessariamente para o último dia de cada ano civil, por ser a dessa data a situação pessoal do sujeito passivo relevante para efeitos de IRS; razão por que o benefício fiscal não pode deixar de se referir, também, a cada ano civil.

Nem se diga que o facto de só relevarem as incapacidades ditas «permanentes» faz com que, uma vez certificada a incapacidade, o fique para todo o sempre. A expressão «permanente» é, apenas, o oposto de «temporária», mas não significa «irreversível», não quer dizer que o portador de incapacidade permanente a tenha que suportar para toda a vida. Tal é incompatível, desde logo, com os avanços permanentes das ciências médicas, designadamente, da cirurgia, que fazem com que o que hoje parece irremediável não o seja amanhã. Por isso, a incapacidade relevante para efeitos fiscais não fica para sempre demonstrada com a apresentação de um atestado que a certifique em determinada data. Reportando-se o direito ao benefício fiscal à data da verificação dos respectivos pressupostos, como estabelece o art. 11º do EBF, a alteração legal desses pressupostos implica que seja comprovada essa verificação, à luz do quadro legal aplicável, não servindo a dita comprovação, se feita à luz de critério legal não vigente.

A Administração Fiscal pode, pois, mesmo que tenha, em anos anteriores, considerado o beneficio fiscal resultante da incapacidade do sujeito passivo, exigir dele que comprove que a situação anterior se mantém, verificando se continuam a convergir, relativamente a cada ano, os pressupostos de que depende o direito ao benefício fiscal.

Claramente o pode e, mais, deve fazer, quando o legislador altere os critérios de avaliação da incapacidade. De outro modo, poderia estar a considerar um benefício fiscal não previsto na lei em vigor ao tempo, por o beneficiário não preencher os pressupostos legais exigidos. Como pode ser o nosso caso, em que o atestado foi emitido segundo critérios que não são os do Decreto-Lei nº 202/96, já que foi emitido muito antes da sua publicação.

Por outro lado, a declaração de rendimentos para efeitos de IRS é apresentada no ano seguinte àquele a que tais rendimentos respeitam, sendo então que o sujeito passivo deve invocar a incapacidade fiscalmente relevante em sede do imposto, provando-a, se for caso disso, com referência ao último dia do ano a que se refere a declaração, e não com referência a um ano pretérito - cfr. o artigo 14º nº 1 do EBF Pelas expostas razões, a liquidação impugnada mostra-se legal, não podendo manter-se a sentença que a anulou.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e julgando improcedente a impugnação.

Custas a cargo dos recorridos, mas só na 1ª instância.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Recurso n.º 26023, em que são recorrente António Francisco Gomes Mota, recorrida a Fazenda Pública; relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a aliás douta sentença do TT de 1.ª Instância de Braga que lhe julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra liquidação de IRS referente ao ano de 1995, no valor de 189.875$00, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o impugnante António Francisco Gomes Mota, nos autos convenientemente identificado.

Perseguindo a revogação do impugnado julgado e a sua eventual substituição por outro julgue antes procedente a impugnação judicial deduzida e, em consequência, anule a sindicada liquidação, apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

I) — A impugnação de uma liquidação, que se seguiu a um despacho de indeferimento de uma liquidação, onde se discutia o direito ao abatimento do valor das rendas relativas a contratos de arrendamento celebrados ao abrigo do DL 321-B/90, de 15.10, e onde foi entendido que não, embora se mandasse reformular a liquidação, por forma a que os rendimentos declarados fossem tratados nos termos do artigo 15º n.º 2 do CIRS, é possível, dentro dos prazos legais, porque se trata de uma nova liquidação.

II) — A ordem jurídica não pode acolher interpretações que violem a lei.

III) — O DL n.º 337/91, de 10.09, criou um novo benefício fiscal e não um novo abatimento com o alcance previsto para os abatimentos abrangidos pelo artigo 55º do CIRS.

IV) — O DL n.º 337/91, de 19/09, aplica-se aos contribuintes considerados residentes e não residentes, nos termos do CIRS.

V) — Deve, por conseguinte ser revogada a douta sentença e consequentemente, deve ser dado provimento ao recurso interpostos pelo recorrente.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto e bem fundamentado parecer opinando pela procedência do presente recurso jurisdicional com base no sufragado entendimento de que a tese acolhida na sindicada sentença — não ser judicialmente impugnável a liquidação consequente a despacho do Director de Finanças que, além do mais, mandou reformular a anterior e reclamada liquidação — não pode manter-se, uma vez que, anulada pelo referido despacho a primeira liquidação, não só esta desapareceu da ordem jurídica, como relativamente à que, em sua substituição, foi depois efectuada, o contribuinte podia dela reclamar ou deduzir impugnação, nos precisos termos dos artigos 131º do CIRS e 97º e 123º do CPT.

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

Dá-se aqui e para todos os efeitos legais por reproduzida a matéria de facto fixada pelo Tribunal *a quo,* nos precisos termos do disposto nos artigos 713º n.º 6 e 726º do CPC.

Com base na apurada factualidade, o Tribunal *a quo* julgou improcedente a impugnação judicial que apreciava e manteve a sindicada liquidação com base no acolhido entendimento de que, esta liquidação, a n.º 5110033362, efectuada que foi na sequência do despacho do Director de Finanças que, apreciando anterior reclamação deduzida pelo Impugnante e mulher contra anterior liquidação, ordenara a reformulação desta, a liquidação n.º 5112075698, era um acto consequente daquele despacho e que, assim, a questão do abatimento das rendas foi definitivamente resolvida com aquele despacho, que, por não impugnado, se fixar, como se fixou, na ordem jurídica.

Ora, como aliás atentamente evidencia o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, é manifesto que não pode sufragar-se tal entendimento.

Na verdade, ordenada pelo dito despacho do Director de Finanças a reformulação da reclamada liquidação, a liquidação n.º 5112075698, e em consequência deste elaboradas depois duas novas liquidações, uma referente ao ora Recorrente, a impugnada nos presentes autos, e outra referente a sua mulher, manifesto é que, de harmonia com o disposto nos referidos artigos 131º do CIRS e 97º, 120º e 123º do CPT, quer o ora Recorrente quer a sua mulher dispunham do direito reclamar ou impugnar judicialmente estas novas liquidações, pois que aquela, a liquidação n.º 5112075698, desapareceu da ordem jurídica precisamente em consequência do dito despacho do Director de Finanças.

E apesar de na dita reclamação se ter apreciado e decidido que os Reclamantes não beneficiavam do então e agora questionado benefício fiscal — o abatimento do montante das rendas recebidas na sequência de contrato de arrendamento celebrado nos termos do DL n.º 321-B/90, ao abrigo do disposto no DL n.º 337/91, tal entendimento só lograria constituir caso resolvido ou decidido se, na sequência do despacho que assim entendeu, não tivesse sido efectuada nova liquidação.

Efectuada nova liquidação e impugnada esta, o entendimento antes sufragado e nesta reiterado sobre o reclamado benefício não escapa à sindicância do tribunal — tenha-se presente o disposto no art. 130º n.ºs 3 e 5 do CPT, atente-se no despacho e informação de fls. 14 e termo de apensação e despacho de fl. 15 dos autos e veja-se do processo gracioso apenso o despacho de fl. 7, a informação de fls. 13, o despacho de fls. 16 e, deste, a notificação ordenada a final, o a/r junto e a data de interposição da presente impugnação.

Não pode pois manter-se o entendimento acolhido na sindicada sentença, entendimento que, aliás e como também anotava o Ex.mo Magistrado do Ministério Público, mesmo na economia do decidido, demandaria julgado que decretasse não a improcedência mas antes a inadmissibilidade da impugnação.

Termos em que acordam os Juízes desta Secção em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e revogar a sindicada sentença para ser substituída por outra que conheça do mérito da impugnação judicial apresentada.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001

Assunto:

Apoio judiciário na modalidade de pagamento dos serviços de advogado. Sociedades. Art. 7º n.º 5 do DL. n.º 387-B/87, de 29/12 (redacção da Lei n.º 6/96, de 03/09).

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O art. 7º n.º 5 do DL. n.º 387-B/87, de 29/12 (redacção da Lei n.º 46/96, de 03/09) não prevê a atribuição ás sociedades comerciais (além de outros sujeitos aí mencionados) do direito de apoio judiciário na modalidade de pagamento dos serviços de advogado ou solicitador e sem a sua expressa previsão não pode essa prestação de bens ser concedida.

2 — A restrição contemplada no artigo referido no número anterior, relativamente a tais sujeitos, é constitucionalmente legítima porquanto não é reclamada pela natureza dessas pessoas cuja actividade tende essencialmente para a obtenção de lucros e em cuja determinação entram, como os demais de outra natureza, os gastos com o recurso aos advogados e solicitadores e não é desproporcionada em virtude de se limitar apenas à modalidade de apoio que é satisfeita pela utilização dos dinheiros públicos advenientes de outros sujeitos económicos.

Recurso n.º 26034, em que são RECORRENTE A FAZENDA PÚBLICA, RECORRIDA A TECNOCHAMA — SOC. INDUSTRIAL METALÚRGICA LDA, e de que foi RELATOR o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. BENJAMIM RODRIGUES.

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

A - O relatório

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com o despacho da senhora juíza do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto (2º Juízo, 2ª Secção), de 27/11/2000, que concedeu o benefício do apoio judiciário, na modalidade de nomeação de patrono e de dispensa de pagamento dos respectivos serviços, à sociedade TECNOCHAMA — SOCIEDADE INDUSTRIAL METALÚRGICA, L.DA, com os demais sinais dos autos, dele recorre directamente para esta formação judicial , pedindo a sua revogação.

2. Nas suas alegações de recurso e conclusões que as sintetizam, a recorrente refuta o decidido, sustentando, em síntese, que a concessão do benefício do apoio judiciário na modalidade de nomeação de patrono forense e de dispensa de pagamento dos respectivos serviços viola o disposto no n.º 5 do Art. 7º do DL. n.º 387-B/87, de 29/12, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 46/96, de 29/12, porquanto este, relativamente "às sociedades, comerciantes em nome individual nas causas relativas ao exercício do comércio e os estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada", apenas prevê "a dispensa, total ou parcial, de preparos e do pagamento de custas ou ao seu diferimento, quando o respectivo montante seja conside-

ravelmente superior às possibilidades económicas daqueles, aferidas designadamente em função do volume de negócios, do valor do capital ou do património e do número de trabalhadores ao seu serviço", estando-se perante uma restrição constitucionalmente legítima ao direito do apoio judiciário em virtude da específica natureza, mormente no aspecto económico, de tais entes, conforme o entendimento perfilhado pelo Tribunal constitucional no seu acórdão n.º 97/99, publicado no *D. R.* II Série, de 10/04/99.

3. A recorrida não contra-alegou.

4. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento o recurso, por adesão aos seus fundamentos, convocando no mesmo sentido o acórdão deste Supremo Tribunal, de 6/10/99, no proc. n.º 23 756.

Com os vistos dos senhores juízes-adjuntos cumpre decidir.

B - A fundamentação:

5. Por não vir impugnada nem haver lugar a qualquer alteração da matéria de facto remete-se a sua determinação para os termos em que a mesma foi decidida pelo despacho de 1ª instância aqui recorrido, nos termos dos arts. 713º n.º 6, 726º, 749º e 762º do CPC.

6. A questão decidenda.

É a de saber se as sociedades comerciais têm direito ao apoio judiciário na modalidade de nomeação de patrono e de dispensa de pagamento dos seus respectivos serviços.

7. O mérito do recurso.

Ao definir os beneficiários do regime de protecção jurídica previsto no DL. n.º 387-B/87, de 29/12 prescreve o n.º 5 do seu art. 7º, segundo a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 46/96, de 3 de Setembro o seguinte:

"As sociedades, os comerciantes em individual nas causas relativas ao exercício do comércio e os estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada têm direito à dispensa, total ou parcial, de preparos e do pagamento de custas ou ao seu deferimento, quando o respectivo montante seja consideravelmente superior às possibilidades económicas daqueles, aferidas designadamente em função do volume de negócios, do valor do capital e do número de trabalhadores ao seu serviço".

Resulta de tal preceito, conjugadamente com o previsto nos n.ºs 1 e 4 do mesmo artigo onde se prevê o direito à protecção jurídica sem quaisquer limitações ás pessoas singulares (n.º1) e às pessoas colectivas de fins não lucrativos (n.º 2), que as pessoas nele indicadas, entre as quais se contam as sociedades, como o caso da ora recorrida, apenas têm direito à dispensa total ou parcial de preparos e do pagamento de custas ou ao seu deferimento.

O legislador da Lei n.º 46/96 veio, assim, restringir o conteúdo do direito ao apoio judiciário tendo em conta a expressão normativa que este alcançava no domínio da lei anterior, relativamente a tais pessoas, de acordo com a qual o direito abrangia então todas as modalidades do direito que estão previstas no Art. 15º do mesmo DL. n.º 387-B/87 (dispensa total ou parcial de preparos e do pagamento de custas e de pagamento dos serviços de advogado ou solicitador), passando a não prevê-lo, relativamente a tais pessoas, na sua modalidade de pagamento dos serviços do advogado ou solicitador.

E a contracção deste direito foi ainda mais longe ao estabelecer, na última parte daquele normativo, que acima se transcreveu, mesmo em relação ás modalidades do apoio judiciário cuja concessão foi

expressamente admitida, exigências específicas adicionais relativamente às que estão previstas para os demais beneficiários nos n.ºs 1 e 4 do mesmo artigo.

Sendo assim, não poderia o despacho recorrido, já no domínio de vigência da Lei n.º 46/96, conceder à ora recorrida, que é uma sociedade comercial e como tal e por natureza uma pessoa moral ou colectiva de fins lucrativos, o benefício do apoio judiciário na sua modalidade de pagamento dos serviços do advogado, cuja intervenção é obrigatória, atento o disposto no Art. 6º do CPPT, no recurso por ela interposto para o tribunal superior do despacho anterior que lhe denegou o benefício do apoio judiciário na modalidade de dispensa de pagamento de preparos e de custas.

A concessão de bens aos sujeitos jurídicos consubstanciada em prestações positivas por parte da administração (administração de prestação), como é o caso do apoio judiciário na modalidade de pagamento dos serviços de advogado ou solicitador, apenas poderá ser feita quando expressamente prevista, tal como decorre linearmente do princípio da legalidade.

Deste modo apenas poderá conceder-se o benefício do apoio judiciário na modalidade de pagamento dos serviços do advogado se se considerar como inconstitucional a restrição que foi operada, relativamente ao direito anterior e aos outros beneficiários mencionados nos n.ºs 1 e 4 do mesmo artigo, pelo legislador da Lei n.º 46/96 e, em consequência, se se recusar a sua aplicação nos termos do art. 204º a CRP, repristinando-se, então, o regime anterior que facultava essa modalidade de benefício a tais pessoas.

Trata-se de uma questão que já foi equacionada por diversas vezes nos tribunais com fundamento na pretensa ofensa do direito fundamental do acesso aos tribunais consagrado no Art.º 20º da CRP enquanto instrumento ou via legal, às vezes, orno no caso acontece, absolutamente necessária para o efectivar.

Na verdade, sem a intervenção de advogado não poderá a ora recorrida sujeitar à reapreciação de uma outra instância judicial superior a decisão do tribunal recorrido que lhe denegou o benefício do apoio judiciário na modalidade de dispensa de preparos e de custas.

A dúvida foi já resolvida pelo nosso Tribunal Constitucional em vários dos seus arestos, a começar pelo acórdão citado pela recorrente n.º 97/99, tirado no proc. n.º 667/97, publicado no *D. R.* II Série, de 10/04/99, todos no sentido de não considerar ofensiva daquele direito fundamental a referida restrição efectuada pelo citado n.º 5 do art. 7º do DL. n.º 387-B/87.

Esta doutrina é de aceitar, tendo o relator deste apenas algumas dúvidas aquelas hipóteses, nas quais não se enquadra o caso *sub judice,* em que as sociedades e demais entes aí igualmente referidos apenas tenham como bens próprios, créditos sobre terceiros e o seu reconhecimento e cobrança estejam dependentes de processo a instaurar e prosseguir obrigatoriamente por advogado ou solicitador, mas, propendendo mesmo aí para a negativa. E é de aceitar porque como se diz em tal aresto do nosso Tribunal Constitucional:

"a) Em primeiro lugar, não decorre da Constituição que as entidades com fins lucrativos sejam equiparáveis às pessoas singulares e pessoas colectivas de fim não lucrativo para efeitos de promoção pelo Estado de acesso à justiça;

b) Em segundo lugar, as normas *sub judicio* não esvaziam o direito de acesso à justiça da sua substância, ao não concederem patrocínio judiciário em caso algum às pessoas colectivas de fim lucrativo;

c) Por último, as normas *sub judicio* não constituem uma restrição desproporcional e injustificada do direito à efectivação do acesso à justiça".

Na verdade, as pessoas colectivas em causa são, por sua própria natureza, entes jurídicos e económicos que existem tendo, essencial e quase exclusivamente, em vista a obtenção de lucro como escopo da sua actividade de matriz prevalentemente económica.

Ora, o lucro é a derivada dos elementos positivos (proveitos) e negativos (custos) do seu rendimento.

A assumpção dos custos corresponde assim a uma simples consequência económica do exercício da sua actividade tendente àquele objectivo. Sendo assim, os custos com o recurso ao patrocínio judiciário, seja ele para defesa de posições jurídicas derivadas directamente do exercício da sua actividade económica própria, seja para defesa de posições subjectivas com reflexo económico que, por virtude da álea da vida, os podem atingir como aos outros sujeitos jurídicos que beneficiam de todo o âmbito objectivo do benefício do apoio judiciário, não têm substancialmente ou sob o ponto de vista económico-financeiro uma natureza diferente dos demais custos que concorrem para o apuramento do lucro ou prejuízo. Esses custos profissionais são como todos os outros um pressuposto económico jurídico da própria existência de tais entidades. Deste modo a extensão do apoio judiciário na modalidade de pagamento dos serviços de advogado ou solicitador assumir-se-ia como um elemento positivo do rendimento, uma subvenção ou subsídio económico concedido sob esta peculiar forma, influenciando por essa via o resultado final da actividade económica da empresa. Mas ser assim a questão tem que ver mais com o circunstancial interesse da Comunidade ou do Estado na subsistência de empresas que não cumprem o seu próprio escopo natural, a avaliar no tempo e lugar próprios, do que com os interesses gerais de uma economia assente nos princípios do mercado e da livre concorrência que cumpre, em primeira linha, ao Estado defender e assegurar de acordo com os princípios constitucionais expressados nos arts. 61º (direito à iniciativa privada, cooperativa e autogestionária) e 62º (direito de propriedade privada) da CRP. A necessidade desta actividade prestadora do Estado é, neste âmbito subjectivo, muito menos intensa do que naqueles casos em que os beneficiários não desempenham a sua actividade irada essencialmente para a obtenção de lucro, como acontece com os sujeitos mencionados nos n.os 1 e 4 do citado Art. 7º, mas antes, e em primeira linha, para a pacificação das necessidades cuja satisfação é reclamada pela própria dignidade humana.

Na óptica geral de uma economia de mercado - que tal é o plano em que a questão se coloca ou seja como direito universal ou não -, o interesse é que haja um desenvolvimento económico saudável e consistente e isso só é possível quando as empresas dêem lucro ou pelo menos não sofram prejuízos e quando não sejam sorvedouros das receitas dos impostos, mas antes contribuintes líquidas de impostos.

Estamos, pois, perante um direito cuja atribuição às pessoas colectivas não é reclamado pela própria natureza das pessoas colectivas. Sendo assim, a sua restrição contem-se rigorosamente dentro da ressalva ao princípio da universalidade dos direitos obrigações que o art. 12º n.º 2 da CRP contempla.

Por outro lado, mesmo concebendo o direito do apoio judiciário como um direito fundamental universal, mas de conteúdo diversificado, e tal como também nota o Tribunal Constitucional, não deixa essa constrição, relativamente a todas as modalidades que o apoio judiciário pode assumir, de ser perfeitamente legítima, face o disposto no n.º 2 do Art. 18º da CRP.

É que não poderá convocar-se, como parâmetro de decisão normativa, qualquer principio da igualdade com os demais beneficiários do regime de apoio judiciários, tenta a sua diversa natureza, como acima já se deixou assinalado. Por outro lado, a restrição afigura-se perfeitamente proporcionada e não conduz à eliminação do direito o apoio na totalidade do seu conteúdo, na medida em que é cingida apenas à modalidade do benefício que se traduziria num direito a uma actividade positiva de prestação do Estado mediante a utilização dos dinheiros públicos provenientes essencialmente de impostos, continuando essas pessoas a ter direito àquelas modalidades do benefício que se traduzem na dispensa de contribuir para os gastos do sistema de administração de justiça que utilizam (dispensa de pagamento de preparos de custas).

Concluímos, assim, que a restrição operada pelo citado n.º 5 do art. 7º do DL. n.º 387-B/87 é constitucionalmente legítima e, consequentemente, que à ora recorrida não poderá ser concedido o apoio judiciário na modalidade de pagamento dos serviços o advogado por este não estar aí previsto.

Impõe-se, pois, a revogação do despacho recorrido e o indeferimento do pedido de apoio judiciário na modalidade agora apreciada.

C - A decisão 8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em, concedendo provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e denegar o pedido de apoio judiciário feito pela ora recorrida na modalidade de pagamento dos serviços de advogado.

Sem custas pela recorrida não ter vindo ao recurso defender os seus direitos - art. 3º da Tabela.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vítor Meira — Baeta Queiroz.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Recurso nº 26 056; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: EG — Electricidade Geral, Lda, e José Pinto Silva e Clodomiro Correia Guimarães; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo que, julgando extinta a responsabilidade contra-ordenacional dos arguidos, por força da norma do artigo 3º da Lei n.º 51-A/96, de 9.XII, ordenou o arquivamento dos autos, decide-se, pelos fundamentos constantes do acórdão desta Secção de 15 de Novembro último, tirado no recurso n.º 25446 (que traduz jurisprudência reiterada e uniforme - inter alia, v. os acórdãos de 15.VI.2000 - rec. 24 927 e de 12.1.2000 rec. 23621),

do qual se anexa fotocópia, conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga a decisão recorrida e se ordena a prolação pelo tribunal a quo de nova sentença em que se conheça do objecto do recurso judicial interposto da decisão aplicativa de coima de fls. 24 e v.º, se a tal não obstar motivo diverso do ora arredado.

Sem custas.

Processo n.º 25 446

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - GELIMA - FRIGORÍFICOS DE VIANA, S.A., ANTÓNIO PEDRO DA SILVA GONÇALVES, JÚLIO MANUEL MENDES DE ALMEIDA e ALDINA NEVES COIMBRA, interpuseram no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo recurso judicial de uma decisão de aplicação de coima por contra-ordenação fiscal não aduaneira.

Aquele Tribunal ordenou o arquivamento dos autos por entender que, tendo sido pagos os impostos relacionados com a infracção, a responsabilidade contra-ordenacional dos recorrentes está extinta por força do art. 3.º da Lei n.º 5 l -A/96.

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

1. O despacho recorrido padece de erro de direito, por via da inadequada interpretação que nele se fez do art. 3º da Lei nº 51-A/96, 9.12 que, assim, foi violado.

2. Este normativo, no seu teor literal, compaginado com o dos arts. 1º, 2º e 5º dessa Lei, não suscita dúvidas quanto ao seu decisivo sentido e alcance, arredando o alargamento da letra da lei, na busca dum seu espírito (ratio legis), afirmado no despacho recorrido.

3. A interpretação extensiva operada no despacho recorrido põe em causa os princípios da legalidade e da tipicidade das infracções e das sanções em vigor nos distintos âmbitos criminal e contra-ordenacional. (art. 1º do Cód. Penal, art. 2º do R.J.I.F.N.A. e arts. 1º e 2º do D.L. nº433/82, 27.10).

4. A não punição da contra-ordenação em causa, inverificando-se as hipóteses de concurso de crimes e de contra-ordenação, ou de crime fiscal, significaria a existência de uma factualidade típica, ilícita e culposa, punível por lei, mas não punida, por via da interpretação feita de uma norma excepcional com base em argumentos lógico-jurídicos do tipo identidade de razão ou maioria de razão, insusceptíveis de aplicação, no caso.

5. O nº5 do art. 26º, o art. 47º, n.º 3 do R.J.I.F.N.A., bem como o n.º 7 do art. 203º do C.P.T. e os arts. 38º, nº3 e 40º, nº2 do D.L.nº433/82, 27.10, e o teor da Lei nº 51-A/96, 9.12, têm por objecto matéria substantiva e adjectiva no âmbito das responsabilidades criminal e/ou contra-ordenacional, fixando, para cada uma destas, regras de estrita legalidade, próprias, materiais e processuais, em consonância com a natureza dos bens jurídicos protegidos pelas distintas normas punitivas e pela desigual ressonância ética desses bens.

6. A adesão do contribuinte ao regime excepcional do D.L. nº 124/96, 10.8, fora do âmbito de aplicação da Lei nº 51-A/96, 9.12, definido no seu art. 1º, não legitima a transmutação da responsabilidade criminal em responsabilidade contra-ordenacional e, consequentemente, a extinção desta, por via duma interpretação extensiva indevida do art. 3º daquela Lei.

7. A persistência na ordem jurídica e da vida real dum facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei anterior que não constituindo crime ou simultaneamente contra-ordenação, constitui contra-ordenação, deverá ser punido como contra-ordenação (arts. 2º e 3º do R.J.I.F.N.A.), atentas as finalidades das sanções.

8. O resultado da interpretação operada traduz-se na criação de direito material, em violação dos princípios da legalidade e da tipicidade das infracções e das sanções (ou da sua extinção) pondo em causa os valores da certeza e da segurança jurídica, inerentes àqueles princípios.

9. A letra da lei (art. 3º citado e dos restantes normativos referidos) é de tal modo clara e precisa, que não legitima qualquer sentido dúbio ou ambíguo quanto ao seu decisivo alcance e que possa ou deva ser fixado por via de outros elementos hermenêuticos contidos no art. 9º do C.C., sendo que estes confirmam, no caso, o sentido e alcance decorrentes dessa letra.

10. A letra da lei interpretada, funcionando como ponto de partida e como limite da interpretação, não consente a extensão dessa letra por forma a fixar um pensamento legislativo que extravasa claramente o que resulta dessa letra, expressa de forma clara e inequívoca. (art. 9/12 do Cód. Civil).

11. Sendo que os elementos histórico e teleológico dessa Lei confirmam o sentido e o alcance decorrentes da sua letra, sendo que o legislador, no caso, soube exprimir com correcção o seu pensamento. (art. 9/3 do C.C.).

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso, em sintonia com a jurisprudência desta Secção.

2 - A única questão apreciada na decisão recorrida e que é objecto do presente recurso é a de saber se a amnistia prevista no art. 3.º da Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro, se aplica a contra-ordenações.

Esta questão tem sido frequentemente apreciada pelo S.T.A., sendo uniforme a jurisprudência no sentido da não aplicabilidade desta amnistia às contra-ordenações.

Estabelece-se neste art. 3.º o seguinte:

«3.º

Extinção da responsabilidade criminal

O pagamento integral dos impostos e acréscimos legais extingue a responsabilidade criminal.»

Como se vê, o texto deste artigo refere-se apenas à responsabilidade criminal e não à contra-ordenacional.

Por outro lado, em várias normas do mesmo diploma, fazem-se referências apenas à responsabilidade criminal e a crimes e não à responsabilidade contra-ordenacional e a contra-ordenações.

É o caso das seguintes normas, além do transcrito art. 3º:

- art. 1º, com a epígrafe «âmbito de aplicação», em que se refere que este «diploma é aplicável aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais»;
- art. 2.º, n.º 3, em que se refere a suspensão do «prazo de prescrição do procedimento criminal por crime fiscal»;

- art. 5.º em que se afasta o regime de suspensão relativamente ao «crime de fraude fiscal»;

- art. 6.º, em que se refere que as disposições desta lei «são aplicáveis, com as devidas adaptações, aos crimes que tenham dado origem a dívidas à segurança social».

Perante estas repetidas referências a crimes fiscais e responsabilidade criminal, sem concomitantes referências a contra-ordenações fiscais e a responsabilidade contra-ordenacional, não se pode deixar de concluir pela existência de uma intenção legislativa de limitar o âmbito de aplicação do diploma a infracções criminais e não também contra-ordenacionais.

As leis que prevêem amnistias, que são providências de excepção, devem interpretar-se nos seus precisos termos, observando-se um critério de interpretação estrita, que exclua a interpretação extensiva, restritiva ou analógica, ainda que daí resultem situações de injustiça relativa ([1]).

Assim, retirando-se do texto da Lei n.º 51-A/96 a ilação da existência de uma intenção legislativa de não aplicação da amnistia referida ao ilícito contra-ordenacional, o intérprete está limitado por essa opção legislativa, não podendo, num Estado de Direito, assente no princípio basilar do primado da Lei (art. 3.º, n.º 2, da C.R.P.), sobrepor os seus critérios valorativos pessoais aos formulados legislativamente pelos órgãos constitucionais competentes, mesmo que esteja convencido que eles são mais sensatos e equilibrados dos que os emanados daqueles órgãos democraticamente legitimados.

De resto, nem é difícil entrever uma razão que, possivelmente, estará subjacente àquela aparentemente ilógica amnistia das infracções de natureza mais grave, sem concomitante aplicação do mesmo benefício às de natureza menos grave, que é a dos direitos adquiridos dos funcionários da administração relativamente às infracções contra-ordenacionais (participação no produto das coimas, prevista no art. 58.º do R.J.I.F.N.A. e na legislação para que aí se remete ([2]), que não tem paralelo nas infracções fiscais de carácter criminal a que é aplicável aquele diploma (arts. 512.º do C.P.P. e 131.º do C.C.J.).

É lamentável, decerto, mas muitas vezes, tanto em matéria de política legislativa como no quotidiano, a ponderação áspera e fria dos resultados da actuação tem de sobrepor-se ao enlevo da coerência valorativa e axiológica das opções.

E, partindo do pressuposto, ínsito na previsão daquele regime legal de participação de funcionários no produto das coimas, de que sem o incentivo que aquela participação consubstancia os funcionários

([1]) Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 21-7-87, proferido no recurso n.º 39119, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça,* n.º 369, página 381.

Trata-se de jurisprudência uniforme do S.T.J., como pode ver-se, entre muitos outros, pelos acórdãos n.º 472/96, de 12-6-96, publicado na *Colectânea de Jurisprudência - Acórdãos do Supremo Tribunal de justiça,* ano IV, tomo II, página 195, e n.º 36/97, de 15-5-97.

Neste sentido, se tem pronunciado também esta Secção do Contencioso Tributário do S.T.A., como pode ver-se, entre muitos outros, pelos acórdãos de 19-6-91; proferido no recurso n.º 13 439, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-93, página 789, de 10-11-99, proferido no recurso n.º 23 675, de 12-1-2000, proferido no recurso n.º 23621, de 12-4-2000, proferido no recurso n.º 24 925 e de 18-10-2000, proferido no recurso n.º 25 459.

([2]) Este regime de participação no produto das coimas não foi revogado pelo C.P.T., que até o pressupunha no n.º 6 do art. 25.º, na redacção inicial, que passou a ser o n.º 7, com implícita reafirmação da sua vigência, como do Decreto-Lei n.º 23/97, de 23 de Janeiro) e continua em vigor, como se deduz da referência à expressa manutenção em vigor da totalidade deste art. 25.º, sem qualquer restrição, que é feita no art. 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro.

da administração não cumprirão tão eficazmente as suas funções ([3]), ao emitir-se um diploma que tem como objectivo primordial incrementar a cobrança de receitas fiscais, prevenir uma possível desmotivação futura dos funcionários da administração que vissem frustrados os seus direitos patrimoniais conexionados com contra-ordenações que fossem amnistiadas não deixaria de ser, naturalmente, uma preocupação a ter em mente.

De qualquer forma, seja ou não esta tão ponderosa quanto lamentável razão que tenha levado à opção legislativa de amnistiar apenas as infracções previstas no R.J.I.F.N.A. que têm carácter criminal, o certo é que não há qualquer suporte legal para estender o campo de aplicação da Lei n.º 51-A/96 às infracções de carácter contra-ordenacional.

Termos em que se acorda em:

-conceder provimento ao recurso;

-revogar a sentença recorrida;

-ordenar que o processo baixe ao Tribunal Tributário de 1ª Instância a fim de se conhecer do objecto do recurso judicial interposto da decisão de aplicação de coima, se a tal não obstar razão diferente da subjacente à decisão que se revoga.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000. — *Jorge Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.* — Fui presente, *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 16 de Maio de 2001.

Assunto:

IRS. Deficiente. Atestado passado pela ARS. DL 202/96 de 23/10.

Doutrina que dimana da decisão:

I — No imposto relativo ao ano de 1995 não pode a Administração Fiscal recusar o atestado emitido pela Administração Regional de Saúde nos termos do DL 341/93, por competir a esta a avaliação da deficiência.

II — O DL 202/96 só é aplicável aos casos posteriores à sua publicação.

Recurso n.º 26 093; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Manuel Ramos de Araújo; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

José Manuel Ramos de Araújo impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação adicional de IRS referente ao ano de 1995.

([3]) Infelizmente, a lastimável mas forçosa conclusão que se tem de retirar do regime de participação dos funcionários no produto das colmas é a de que, na perspectiva legislativa, sem o incentivo da possibilidade de obtenção de proventos pessoais, aqueles funcionários poderão não cumprir as suas funções com a mesma eficiência.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente e anulada a liquidação.

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

1. Em causa está a atribuição de um beneficio fiscal em sede de IRS com referência ao ano de 1995, por força de deficiência oftalmológica causadora de incapacidade comprovada por atestado médico passado antes de 15/12/95, como sendo superior a 60%, nos termos e para os efeitos do dispositivo nos arts. 25º, 3 e 80º, 6 do CIRS e art. 44º n.º 1 a) do EBF, aprovado pelo DL n.º 215/89, de 1 de Julho;

2. Diversamente do doutamente decidido consideramos que a Administração Fiscal não alterou os pressupostos legais de aplicação do regime fiscal privilegiado para os sujeitos passivos considerados deficientes para efeitos de tributação em IRS, contidos nas disposições legais supra citadas, tendo o entendimento divulgado pela circular 1/96, resultando da mudança de critério por entender ser o mais adequado para o fim em vista atender na fixação do grau de incapacidade às possibilidades de correcção, recaindo a avaliação sobre as consequências funcionais que persistirem após a melhor correcção óptica conseguida.

3. Tal entendimento tem apoio legal, tanto na letra como no espírito da lei então vigente, sendo a instituição de um regime fiscal privilegiado para os cidadãos deficientes previsto no CIRS e EBF a consagração do principio constitucional da igualdade da repartição dos encargos públicos e do principio contido no art. 71º do CRP que não é mais do que o afloramento do principio da igualdade contido no art. 13º da CRP, cumprindo ainda o previsto no artº 25 do Lei n.º 8/89 (Lei de Bases da Prevenção, Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência), não sendo por outro lado vedado à A.F. estabelecer novo critério de forma geral e abstracta para determinação do grau de invalidez por não prever a lei regime especifico de avaliação (não resulta das normas legais aplicáveis qual a entidade competente para comprovar a deficiência nem quais os critérios a observar na comprovação) cabendo-lhe a aplicação da lei à situação dos deficientes definido quando é que se devia considerar devidamente comprovado o grau de invalidez para efeitos fiscais face às provas apresentadas e às diligências que considerasse necessárias;

4. O cidadão portador de deficiência oftalmológica com correcção, não se sente nem é socialmente visto como um deficiente portador de incapacidade física que se encontre em desvantagem no exercício de qualquer actividade dita de normal, que vê diminuída a sua capacidade contributiva, e que enquanto tal, mereça tratamento fiscal privilegiado e até socialmente injusto tanto para os que são verdadeiramente deficientes como para os outros que não o sendo têm idêntica capacidade contributiva (na perspectiva de que a atribuição de benefícios fiscais a sujeitos passivos deficientes tem em vista realizar justiça social), sob pena de se desvirtuar o sentido da lei e de ferir o principio constitucional da igualdade.

5. Relativamente à prova dos pressupostos legais de que depende o benefício, no caso, o atestado médico comprovativo da deficiência emitido antes de 15/12/95 tal documento não tem força probatória plena quanto à fixação do grau de invalidez por se tratar de mero juízo pessoal do documentador sujeito à livre apreciação do julgador (cfr. art. 371º, 1 C. Civil), pois não esta em causa a existência ou não da incapacidade nem tão-pouco se o atestado foi ou não emitido pela entidade nele referenciada e com o conteúdo nele constantes, mas sim o grau de incapacidade atribuído com base em critérios que a A.F. reputa de não adequados para o fim legal em vista cabendo-lhe o poder de escolha das diligências probatórias e critérios a adoptar proporcionados aquele fim, mantendo aquele atestado intacto o seu valor mas não serve para a finalidade a que se destina.

6. Não tendo o impugnante apresentado novo atestado médico conforme exigido, justifica-se a recusa por parte da A.F. do reconhecimento da existência da deficiência e consequente manutenção da liquidação efectuada.

A douta sentença recorrida violou o disposto nos arts. 25º, 3, 80º, 6 do CIRS e 44º, 1 alínea a) do EBF.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério publico foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso pelos fundamentos aduzidos no acórdão nº 24305 tirado por todos os Juízes da Secção.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

a) O impugnante apresentou a declaração de rendimentos relativa ao ano de 1995, para efeitos de IRS - cfr. fls. 9 e 10.

b) Naquela declaração o impugnante mencionou que possuía uma incapacidade permanente superior a 60% - cfr. fl. 9.

c) Para o efeito apresentou o atestado cuja cópia se encontra a folhas 8 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

d) Por ofício datado de 20/1/98 foi o impugnante notificado para apresentar «Documento Comprovativo do grau de invalidez permanente igual ou superior a 60% referente ao sujeito passivo B e respeitante àquele ano» - cfr. fl. 11.

e) A administração Fiscal procedeu á alteração do rendimento colectável do impugnante em sede de IRS conforme documento de fls. 13 a 16 os quais aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

f) Fundamento aquela alteração a fl. 16 consta que:

«Contrariamente ao disposto no nº 1 alínea a) do art. 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais conjugado com a Circular C-1/96 da Direcção de serviços do IRS, o contribuinte considerou como isentos 50% dos seus rendimentos de categoria A, portanto o atestado médico de incapacidade emitido pelo centro de saúde e referente á hipovisão é datado de 04/12/95, conforme fotocópia do mesmo, que se anexa a esta informação para dela fazer parte integrante, pelo que o mesmo não deverá ser considerado».

g) Em consequência foi efectuada a liquidação n.º 4323335344, datada de 20/11/98, da qual resultou o IRS a pagar de esc. 728.919$00, cuja data limite de pagamento ocorreu em 01/02/99 - cfr. fl. 28.

h) A impugnação foi apresentada em 2/2/99 - cfr. fl. 2.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão controvertida reporta-se à aplicação ou não ao caso dos autos do DL 202/96 de 23 de Outubro que estabeleceu um regime de avaliação de incapacidades diverso do que antes existia para a atribuição de benefícios fiscais em sede de IRS aos contribuintes portadores de deficiência, estando em causa nos presentes autos o imposto relativo ao ano de 1995. Tal questão foi profundamente debatida neste Supremo Tribunal Administrativo, vindo a ser proferido acórdão

votado e assinado por todos os juízes da Secção que entendemos ser de seguir. Nesse acórdão decidiu-se o seguinte:

1. A legislação fiscal remeteu para respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.

2. Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.

3. A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

4. Até à entrada em vigor do DL 202/96, de 23/10, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo DL 341/93, de 30/9.

5. Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à administração fiscal por força do principio da unicidade da administração directa do Estado por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva.

6. Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta de atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade.

7. Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da administração directa da mesma pessoa colectiva - Estado.

8. O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

9. Ao estatuir a sua aplicação aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

Entendemos pois, face ao acórdão que temos vindo a referenciar, que nas declarações anteriores a 1996, como é o caso dos autos, não é aplicável a previsão do DL 202/96, tendo por isso a Administração Fiscal que aceitar a incapacidade nos termos certificados pelo atestado, não podendo por isso proceder o recurso.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 16 de Maio de 2001. — *Vítor Marques* (relator) — *António Pimpão — Mendes Pimenta.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Competência dos tribunais fiscais. Anulação de venda. Execução fiscal.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A competência dos tribunais afere-se pelo pedido do Autor e não pela de processo por si escolhida;

II — Tendo-se pedido a anulação de uma feita em processo de execução fiscal, é competente para conhecer desse pedido o tribunal tributário de 1ª instância, nos termos do art. 237º nº 2 do Código de Processo Tributário.

Recurso n.º 23718, em que são recorrente Fernando Teixeira Dias Vaz e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com fundamento em erro sobre a coisa transmitida ou sobre as suas qualidades por falta de conformidade com o que foi anunciado, FERNANDO TEIXEIRA DIAS VAZ, residente na Rua Dr. António Coelho, nº 125 1º, Porto, requereu a anulação da venda realizada no processo de execução fiscal promovido contra Construtora da Huíla de Irmãos Neves, L.da.

Por despacho de fls. 150 a seguintes, o Mº juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, por falta de elementos para julgar, absteve-se de decretar a pedida da venda e remeteu o requerente para os meios comuns, isto é, para a acção competente, nos termos do disposto no art. 908º, nº 2, do CPC.

No seguinte dessa sentença, o requerente foi intentar uma acção declarativa com processo sumário no Tribunal da Comarca de Valongo, pedindo a anulação da venda.

Por despacho do Tribunal de Valongo de 8.10.96, esse tribunal declarou-se incompetente em razão da matéria. Pois entende que essa competência é do tribunal tributário, nos termos do art. 237º, nº 2, do CPT.

Remetido o processo ao Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, o Mº Juiz proferiu o despacho de fls. 243 e seguintes, no qual declarou o T.T. do Porto incompetente pelo facto de se estar em fase de uma acção declarativa cujo conhecimento cabe aos tribunais judiciais, nos termos do art. 53º da JOFTJ.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o requerente da anulação da venda para este STA, concluindo do seguinte modo as alegações do recurso: porque a presente acção visa a anulação da venda efectuada em processo de execução fiscal, nos termos do disposto no art. 237º, nº 2, do CPT, é o tribunal recorrido o competente em razão da matéria para dela conhecer.

Nesta 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 decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada.

2º Fundamentos:

A questão de direito que estes autos nos trazem prende-se com saber qual é o tribunal competente para conhecer do pedido de anulação da venda feito no processo de execução fiscal.

O Juiz do Tribunal Judicia entendeu que não é competente para conhecer de uma acção anulatória da venda feita em processo de

execução fiscal, pelo facto de essa competência caber por lei ao juiz fiscal (art. 237º, nº 2, do CPT). O Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância entendeu que competente é o tribunal judicial nos termos do art. 53º da Lei Orgânica dos Tribunais Judiciais, pois está em causa o conhecimento de uma acção declarativa.

Quid iuris?

Quem tem razão é o juiz do tribunal judicial, pois a competência afere-se pelo pedido feito ao tribunal e não pela forma de processo seguida pelo autor.

Tribunais são os órgãos que exercem a função jurisdicional, nos termos do art. 202º da Constituição.

A Constituição indica a competência de alguns tribunais, pelo menos de uma forma genérica compete. Assim, compete aos tribunais fiscais o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir litígios emergentes de relação jurídicos fiscais.

A competência dos tribunais militares está no art. 213º da CRP, a competência do Tribunal de Contas consta de art. 214º da CRP. Finalmente, a competência do Tribunal Constitucional do Tribunal Constitucional consta dos arts. 223º, 277º, 280º e 281º da CRP. A competência dos tribunais judiciais é residual, pois, nos termos do art. 211º, nº 1, da CRP, os tribunais judiciais são os tribunais comuns em matéria cível e criminal e exercem jurisdição em todas as áreas não atribuídas a outras ordens judiciais. Isto é, vê-se é caso de competência dos outros tribunais e só se não for é que é caso de competência dos tribunais judiciais. É o princípio da universalidade da competência dos tribunais judiciais.

Ora, o Tribunal Constitucional vem entendendo que a execução fiscal e os recursos dos actos nela praticados se inserem nas relações jurídicas fiscais. Logo, por força da lei fundamental são os tribunais tributários os competentes para conhecer de um pedido de anulação da venda num processo de execução fiscal.

Concretizando este imperativo constitucional, o art. 237º, nº 2, do CPT, prescreveu que compete ao tribunal tributário de 1ª instância decidir a anulação da venda em processo de execução fiscal.

Estas são as regras legais sobre competência.

Em concreto, a competência de um tribunal afere-se pelo pedido que lhe é feito e não pela forma de processo seguida. Como ensinou o Prof. MANUEL DE ANDRADE, "a competência do tribunal afere-se pelo, quid disputatum (quid decidentum, em antítese com aquilo que será mais tarde o quid decisum; é o que tradicionalmente se costuma exprimir dizendo que competência se determina pelo pedido do Autor)" (crf. Noções Elementares de Processo Civil, 1976, pág. 91).

Ora, como o Autor pediu a anulação da venda feita em processo de execução fiscal, é competente para conhecer desse pedido o tribunal tributário de 1ª instância e não os tribunais judiciais.

Por outro lado, o disposto no art. 908º, nº 2, do CPC, não se aplica aos tribunais fiscais por implicar alterações das regras de competência, as quais são indisponíveis por serem de ordem pública.

3º Decisão:

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso e em revogar o despacho recorrido, declarando-se competente o T.T. de 1ª Instância do Porto.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Maio de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Penhora do direito ao trespasse e arrendamento de estabelecimento comercial. Ilegitimidade do senhorio para embargar penhora anterior à sua posse e propriedade. Constitucionalidade. Não inconstitucionalidade do artigo 133º do Código de Processo Tributário.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A penhora do direito ao trespasse e arrendamento de estabelecimento comercial não tem, nos termos do artigo 307º do Código de Processo Tributário, que ser notificada ao senhorio porque não contende com o seu direito de propriedade.

II — Mesmo que o proprietário venha a adquirir a posse do estabelecimento, carece de legitimidade para embargar uma penhora anterior à sua posse e propriedade, não sendo tal limitação inconstitucional.

III — Não é inconstitucional o artigo 133º do Código de Processo Tributário que permite ao chefe da repartição de finanças praticar no processo diligências de prova ordenadas pelo juiz.

Recurso n.º 24 609. Recorrente: Construções Cantial, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

Construções Cantial, L.da, deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal embargos de terceiro à penhora no direito ao trespasse e arrendamento em processo de execução fiscal.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foram os embargos julgados improcedentes.

Inconformada com tal decisão dela recorreu a embargante para o Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso interposto.

Recorreu então a embargante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a revogação de tal acórdão, formulando as seguintes conclusões:

A) No caso da penhora do direito ao trespasse e arrendamento comercial, enquanto elemento integrador de estabelecimento comercial, são de aplicar as regras da penhora de direitos, designadamente, os arts. 307º do C.P.T. e 856º do C.P.C;

B) Tais regras impõem como condição de eficácia da penhora a notificação ao proprietário e senhorio do imóvel onde se encontrava instalado o estabelecimento;

C) No caso *sub judice,* na execução fiscal subjacente quer o anterior proprietário do imóvel, quer a actual e ora recorrente, nunca tiveram conhecimento da suposta penhora sobre um direito ao trespasse e arrendamento relativo a loja sita no R/C e 1º andar direito do prédio sito na Rua Bernardo Francisco Costa, nº 45 em Almada;

D) A actual proprietária e ora recorrente, apenas dela tomou. conhecimento não através de notificação expressa mas da designação de dia e hora para arrematação do estabelecimento - ponto 10 da matéria assente;

E) Não foi pois concretizada qualquer penhora do direito ao trespasse e arrendamento daquela loja, entre outros motivos, por ausência de notificação ao proprietário;

F) À data do conhecimento referido em D), já não existia qualquer direito ao trespasse e arrendamento por parte da sociedade executada, pelo que, mesmo nessa altura a penhora não poderia ser concretizada por inexistência do direito a penhorar;

G) Doutro modo, a penhora também não foi concretizada por inexistência de notificação à sociedade executada;

H) Não se encontra sequer demonstrado no processo, através de auto ou documento equivalente, que os legais representantes da sociedade executada hajam sido notificados, ou que um deles tenha sido investido na qualidade de fiel depositário;

I) A realização de penhora, a sua notificação, bem como a investidura de fiel depositário de bens penhorados não se presumem. Foram ou não realizadas, existindo pois erro de julgamento em matéria de facto na douta decisão da 1ª instância;

J) A posse invocada pela ora recorrente não é derivada da propriedade de qualquer estabelecimento comercial, mas a de proprietária de imóvel sobre o qual ao momento de apresentação dos embargos de terceiro não existia nenhum ónus e designadamente qualquer direito ao trespasse arrendamento por parte da sociedade executada;

K) A falta de legitimidade de senhorio para embargar de terceiro, em penhoras de direito ao trespasse e arrendamento, restringe-se aos casos em que esse direito ainda subsista;

L) A decisão que negue ao senhorio e proprietário de imóvel a possibilidade de através de embargos de terceiro, reagir contra ofensa do seu direito de propriedade por via de direito inexistente, viola entre outros os princípios constitucionais da propriedade privada e do acesso à justiça, previstos nos arts. 62º e 20º da Constituição da República Portuguesa;

M) Ainda que assim não se entenda o acto de a repartição de finanças onde decorreu a execução fiscal contra a sociedade executada, ter certificado a inexistência de dívida e de processo de execução fiscal, dá lugar à cessação de efeitos de eventuais penhoras, concretizadas ou não, designadamente as que afectem direitos de terceiros de boa-fé, como os da ora recorrente;

N) Assim não se julgando, tratar-se-á de decisão não conforme à Constituição, por violação dos princípios da segurança e confiança jurídicas, da boa-fé na actividade administrativa, imanentes ao Estado de direito democrático e previstos, entre outros, nos arts. 2º, 266º e 268º da Constituição da República Portuguesa.

O) A estrutura do processo tributário, particularmente nos casos, como no presente, em que o chefe da repartição de finanças assume a veste de instrutor e informador no processo judicial tributário (art. 133º do C.P.T.) e executante no processo de execução fiscal subjacente, é materialmente inconstitucional por violação dos princípios da equidade, justiça e do contraditório, também decorrentes do Estado de direito democrático e que os Tribunais devem observar, por decorrência dos arts. 2º, 20º e 204º da Constituição da República Portuguesa.

Pela Exma. Magistrada do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

No acórdão recorrido fixou-se a seguinte matéria de facto:

1. Foi instaurada a execução fiscal contra Casa dos Descontos Comércio de Malhas e Confecções L.da, para a cobrança de esc. 1.298.693$00, 1.173.684$00 e 815.947$00, relativa a IVA dos anos de 1987, 1988 e 1989, respectivamente - informação de fl. 31.

2. No âmbito da mesma foi penhorado em 07-05-1993, o direito ao trespasse e arrendamento da loja nº 45 r/c e 1º andar direito, do prédio urbano sito na rua Bernardo Francisco da Costa, nº 45, em Almada, "sendo o r/c de uma divisão para comércio e o 1 º andar com seis divisões e quintal", pertencendo o prédio a Armando Alcântara - informação de fl. 31.

3. A referida penhora não foi notificada ao referido Armando Alcântara, mas apenas à ora embargante foi notificado o despacho do dia e hora da arrematação, invocando o disposto no artº 892º do CPC, em 31-05-95 - doc. fls. 33 e informações de fls. 31 e 42.

4. A executada veio fazer vários pagamentos por conta e o remanescente foi pago em 30-11-94, por Rodrigo Castro e Matos Ferreira Lda., por subrogação - informação de fls. 31 vº.

5. Por requerimento de 10-05-1995, a subrogada veio requerer o prosseguimento dos autos, o que lhe foi deferido - a mesma informação.

6. A penhora referida em 2, teve como fiel depositário João Venceslau Ferreira de Oliveira, sócio e gerente da executada Casa dos Descontos - Comércio de Malhas e Confecções L.da - informações de fls. 31, 83 e segs.

7. Por escritura pública de 16-11-1994, aquele Armando Vítor Alcântara declarou vender e a ora embargante comprar, o prédio urbano sito na rua Bernardo Francisco da Costa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Almada sob o artº 313 - doc. fls. 15 e segs.

8. Por escritura pública de "trespasse", lavrada no 18º Cartório Notarial de Lisboa, em 21-04-1995 - doc. fls. 20 e segs. - a sociedade executada Casa dos Descontos, Comércio de Malhas e Confecções L.da, declarou ceder à ora embargante, por trespasse, o estabelecimento instalado e a funcionar no r/c esquerdo e no 1º andar direito do predito prédio, compreendendo-se no mesmo, a cedência de todos os elementos constitutivos do estabelecimento, nele se incluindo a ocupação do armazém, que esta declarou aceitar.

9. Em 24-03-1995, a 1ª Repartição de Finanças declarou que em nome da executada Casa dos Descontos, não constava pendente perante a mesma, qualquer execução fiscal - doc. de fls. 27 e 28.

10. O estabelecimento comercial a funcionar no nº 45 e 1º andar direito do citado prédio, foi encerrado pelo ora embargante logo após a sua aquisição, sem que tenha continuado a exercer mais qualquer actividade - depoimentos das testemunhas.

11. A declaração da repartição de finanças referida no ponto supra, teve lugar na sequência de um requerimento apresentado pelo advogado Dr. Armando Carvalho Leal, em 20-03-95, naquela repartição, onde solicitava, para instrução de escritura pública de trespasse de estabelecimento comercial, de que é proprietária a Contribuinte nº 501603557 "Casa dos Descontos, Comércio de Malhas e Confecções — L.da", com sede na rua Bernardo Francisco da Costa, nº 45 em Almada, ao abrigo do disposto no nº 2 do art. 106 do CPT, se

digne passar-lhe certidão comprovativa de como a identificada contribuinte nada deve à Fazenda Nacional, nessa área fiscal" (cf. doc. fls. 29).

12. No direito ao trespasse e arrendamento penhorado, referido em 2 supra estavam incluídos os seguintes móveis: 3 balcões pequenos de estrutura metálica e 3 prateleiras de estrutura metálica com 3 corpos cada" (cf. inf. fl. 31).

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

São fundamentalmente quatro as questões que a recorrente suscita:

1. inexistência da penhora por falta de notificação da mesma ao senhorio;

2. inexistência do direito à data da notificação à embargante;

3. violação da Constituição se negar ao senhorio a possibilidade de embargar;

4. inconstitucionalidade das actuações processuais do chefe da repartição de finanças.

Resulta do probatório que a penhora do direito ao trespasse e arrendamento foi efectuada em 7 de Maio de 1993, que a embargante adquiriu o prédio em 16 de Novembro de 1994, que em 21 de Abril de 1995 a executada cedeu à embargante por trespasse o estabelecimento comercial, que em 30 de Novembro de 1994 a dívida se encontrava paga (em parte pela executada e em parte por subrogação), que em 10 de Maio de 1995 a subrogada requereu o prosseguimento dos autos que foi deferido.

Perante os factos constantes do probatório, de que aqui se sintetizaram os mais relevantes, verifica-se que a penhora foi efectuada em momento anterior, quer à cedência do estabelecimento por trespasse quer à aquisição pela embargante do imóvel. Por isso, sendo a penhora anterior à posse e propriedade da embargante, não poderiam proceder os embargos pois não podia ser transmitido como livre de ónus e encargos um direito penhorado.

Pretende porém a recorrente questionar a própria existência da penhora por o anterior proprietário não ter sido notificado da mesma, o que, sendo a penhora do direito ao trespasse e arrendamento uma penhora de direito de crédito, levaria a que ela se não tivesse concretizado. O artigo 307º do Código de Processo Tributário, especifico para a jurisdição fiscal, descreve as formalidades a observar na penhora de créditos e dele não consta a necessidade de proceder à notificação do senhorio. O que é essencial em tal penhora é a notificação do devedor, que é o inquilino ou arrendatário, pois que tal penhora não contende com o direito de propriedade do senhorio. Só a posse daquele é ofendida pela penhora e não a propriedade deste. Assim sendo, tendo o devedor sido notificado na pessoa do seu sócio gerente João Venceslau Ferreira de Oliveira, que foi nomeado fiel depositário (ponto 6 do probatório) nos termos do artigo 307º nº 1 do Código de Processo Tributário, não pode deixar de considerar-se que a penhora ficou perfeita.

Sustenta ainda a recorrente que, tendo adquirido a posse do imóvel pela escritura de trespasse de 21.4.95, à data da sua notificação já não existia o direito ao trespasse e arrendamento pois a executada já não era arrendatária, não podendo por isso concretizar-se a penhora. Tal entendimento assenta porém num erro de raciocínio. Por um lado a recorrente não foi nem tinha que ser notificada daquela penhora anterior à sua posse e propriedade do imóvel. Por outro lado a notificação que lhe foi feita não respeitava à penhora mas sim ao exercício de preferência na venda do direito penhorado.

Como atrás se referiu, não consta do artigo 307º do Código de Processo Tributário a necessidade de notificação ao senhorio por a penhora do direito ao trespasse e arrendamento não ofender a sua posse. Mas ainda que se aceitasse a tese da recorrente de que seria necessária a notificação sem o que não estaria concretizada a penhora, sendo os embargos destinados à defesa da posse, teriam eles de improceder por falta de penhora ofensiva da sua posse.

A recorrente pretende que ocorre inconstitucionalidade das normas que neguem ao senhorio/proprietário a possibilidade de embargar. Não tem porém razão. Se o senhorio não tem a posse do direito penhorado e o seu direito de propriedade não é atingido pela penhora não se vê onde está a inconstitucionalidade da sua falta de legitimidade para embargar, sabendo-se que os embargos se destinam a defender a posse. Nem o artigo 62º da Constituição da República Portuguesa, que garante o direito à propriedade privada, nem o artigo 20º do mesmo diploma fundamental que assegura a todos o acesso ao direito e aos tribunais são minimamente postos em causa por não poder embargar quem não tem uma posse ofendida.

Sobre as questões que temos vindo a analisar: insusceptibilidade de dedução de embargos pelo senhorio, desnecessidade da sua notificação para a efectivação da penhora e irrelevância de posse posterior à penhora, podem citar-se, a título exemplificativo, os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 24.1.96 (recurso nº 19861), 19.3.97 (recurso nº 15385) e 21.5.97 (recurso nº 21326).

Refere ainda a recorrente que a repartição de finanças onde decorreu a execução certificou a inexistência da dívida, o que teria feito cessar a penhora. Também aqui lhe falece razão. Como se vê do probatório a dívida exequenda foi integralmente paga, em parte pela executada, e em parte por subrogação. Quando tal certidão foi passada a dívida estava paga. Todavia, como era seu direito nos termos do artigo 112º do Código de Processo Tributário, a subrogada requereu o prosseguimento dos autos em 10 de Maio de 1995, o que lhe foi deferido. É certo que, como se diz no acórdão recorrido, tal certidão foi passada com muito pouco rigor, já que o pagamento por subrogação de terceiro não extingue desde logo a execução, como "in casu" não extinguiu. Mas daí não pode concluir-se, como faz a recorrente, pela inexistência da anterior penhora. Não se vê mesmo em que é que tal certidão passada em 24.3.95 poderia violar os princípios da confiança jurídica e na boa fé na actividade administrativa previstos nos artigos 2º, 266º e 268º da Constituição da República Portuguesa, nem porque motivo tal certidão levaria ao cancelamento da penhora em prejuízo dos direitos do subrogado que a lei confere.

Questiona finalmente a recorrente a constitucional idade do artigo 133º do Código de Processo Tributário no que respeita à actuação do chefe da repartição de finanças no processo executivo. Segundo este artigo, se o juiz não conhecer logo do pedido ordenará as diligências de prova necessárias, remetendo, se for caso disso, o processo aos serviços da administração fiscal que após a realização das diligências o devolverá ao tribunal. Conforme se decidiu no recurso nº 25027 de 2.5.01 deste Supremo Tribunal Administrativo, não ocorre inconstitucionalidade quando a Administração Fiscal pratica no processo executivo actos não jurisdicionais. Escreveu-se nesse aresto:

Embora o processo de execução fiscal tenha natureza judicial, como refere o artigo 103º da Lei Geral Tributária, diz logo o mesmo artigo que tal ocorre sem prejuízo da participação dos órgãos da administração

tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, com possibilidade de reclamação para o juiz., o que aliás está em consonância com os artigos do Código de Processo Tributário que o recorrente considera inconstitucionais. O que se verifica em ambos os casos é a existência de uma fase administrativa da competência do chefe da repartição de finanças que não pode abranger a decisão de qualquer questão de âmbito jurisdicional, sendo as questões desse âmbito que no processo se suscitem, decididas pelos tribunais. Aquele artigo 237º que transcrevemos explicita perfeitamente essa divisão de competências entre as autoridades tributárias e os tribunais.

Como se refere na anotação 4 ao artigo 151º do CPPT (Jorge Lopes de Sousa) "a função jurisdicional caracteriza-se por consistir na resolução de um conflito de interesses, tendo -como fim específico a realização do direito e da justiça e destinando-se a dar satisfação ao interesse público da composição dos conflitos, não sendo o órgão competente para decidir interessado no conflito, estando perante o mesmo numa situação de indiferença e de neutralidade". E continua, transcrevendo do acórdão do Tribunal Constitucional nº 104/85 de 26 de Junho: "É certo que existe algum paralelismo, alguma analogia, entre a função jurisdicional e a função administrativa: ambas, como funções do Estado, são expressão do imperium emanado da soberania popular, ambas são executivas e ambas agem sobre o caso concreto. Mas apesar de ligadas entre si por estes pontos comuns, mantém-se no fundo irredutivelmente diferenciadas.

A separação real entre a função jurisdicional e a função administrativa passa pelo campo dos interesses em jogo: enquanto a jurisdição resolve litígios em que os interesses em confronto são apenas os das partes, a Administração, embora na presença de interesses alheios, realiza o interesse público. Na primeira hipótese, a decisão situa-se num plano distinto do dos interesses em conflito; na segunda hipótese, verifica-se uma osmose entre o caso resolvido e o interesse público.

Todavia, ainda por outra vertente se distinguem as funções consideradas: ao passo que o medium da jurisdição é a vontade da lei (concretizada no apuramento da conclusão decisória a partir de premissas previamente enunciadas do silogismo judiciário), o medium da Administração é a vontade própria (o que pressupõe a possibilidade de agir sobre as várias alternativas propostas pela lei)."

Postas estas considerações vejamos então se ocorrem as inconstitucionalidades invocadas.

No artigo 114º nº 2 da Constituição da República Portuguesa consigna-se que nenhum órgão de soberania pode delegar o seu poder noutros órgãos, a não ser nos casos e nos termos expressamente previstos na Constituição e na lei. No caso vertente não ocorre qualquer delegação de poderes por parte dos tribunais na administração fiscal, sendo as competências desta no processo executivo as que a lei lhe atribui. Por isso não padecem as normas em causa de tal inconstitucionalidade.

No artigo 95º da Constituição da República Portuguesa atribui-se aos tribunais a função de administração da justiça em ordem a assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, repressão da violação da legalidade democrática e resolução de conflitos de interesses públicos e privados. Não exercendo as entidades administrativas referidas nos questionados artigos do Código de Processo Tributário funções jurisdicionais não podem considerar-se tais normas inconstitucionais nos termos deste artigo.

No artigo 214º nº3 da Constituição da República Portuguesa atribui-se aos tribunais administrativos e fiscais competência para julgamento de acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais. Não atribuindo os artigos em causa competência para julgar acções ou recursos ás repartições de finanças ou a outros órgãos da administração fiscal não subsiste tal inconstitucionalidade.

Por seu turno o artigo 268º nº5 da Constituição da República Portuguesa garante aos administrados o acesso à justiça administrativa para tutela dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos. Não condicionando os artigos em causa tal garantia não sofrem os mesmos de tal inconstitucionalidade.

Não exercendo o chefe da repartição de finanças funções jurisdicionais não há por isso qualquer incompatibilidade no exercício das suas funções previstas na lei, cabendo dos seus actos recurso para o juiz. É aliás a própria Constituição que autoriza a lei ordinária a consagrar a actuação da Administração Fiscal através das repartições de finanças, para que saiam realizados os créditos do Estado, pois tal actuação é do interesse público da comunidade cuja prossecução à Administração está constitucionalmente confiada (vide acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 12.5.93 no recurso nº 14023). No caso vertente, como se refere no acórdão recorrido, foi a recorrente quem requereu na petição inicial, como lhe permitia o artigo 127º nº4 do Código de Processo Tributário, que as testemunhas fossem inquiridas na repartição de finanças, pois caso contrário teriam sido inquiridas pelo juiz, pelo que só em sede de recurso terá, ao que parece descoberto que tal actuação era inconstitucional. Pelas razões apontadas não lobrigamos qualquer inconstitucionalidade na norma do artigo 133º do Código de Processo Tributário.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e manter o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão — Mendes Pimentel.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Tarifa de ligações; taxa; imposto; contrapartida.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — As tarifas, para efeitos de constitucionalidade, devem ser tidas como taxas.

2 — A tarifa de ligação, prevista no art. 54º do Reg. da Câmara Municipal de Almada, devida pela ligação de um prédio ao sistema de drenagem pública, não tem a natureza de imposto, pois constitui contrapartida do acesso e evacuação das águas residuais até a rede pública.

Recurso n.º 24 880, em que são recorrente DURIFORTE — SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES, SA, e recorrida a CÂMARA MUNICIPAL DE ALMADA. Relator: Exm. Juiz Conselheiro Dr. João Plácido Fonseca Limão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Duriforte — Sociedade de Construção SA., não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do T. T. de 1ª. Instância de Setúbal, que lhe julgou improcedente a oposição deduzida contra execução instaurada pela Câmara Municipal de Almada para pagamento da quantia de 6.968.632$, relativa a tarifa de ligação, daquela interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1º. - Na lei ordinária, em vigor à data dos factos a que respeitam as pretensas obrigações documentadas nas facturas juntas aos autos, não existia imposto, taxa ou contribuição a cujo pagamento a ora recorrente estivesse vinculada.

2º. - Nem a cobrança da dita "tarifa de ligação" estava legalmente autorizada.

3º. - Do regime legal vigente quanto aos sistemas de distribuição pública e predial de água e de drenagem pública e predial de águas residuais, instituído pelos Decretos-Lei nº 207/74, de 6/Agosto e Decreto Regulamentar nº 23/95, publicados respectivamente no D.R. 1ª Série A, nº 181, de 6/Agosto/95, resulta que, para assegurar o equilíbrio económico e financeiro do serviço de distribuição de água e de drenagem de águas residuais, a entidade gestora deve definir os valores das tarifas médias a pagar pelos utilizadores dos respectivos sistemas (cfr. art. 292º do Decreto Regulamentar nº 23/95).

4º. - E só em casos excepcionais (como, por ex. o previsto no artº 283º do mesmo Decreto Regulamentar nº 23/95) se admite a possibilidade de a entidade gestora poder solicitar o pagamento do acréscimo de despesas a que houver lugar.

5º. - Tal não é o caso *sub judice.*

6º. - Relativamente ao custo do ramais de ligação, este não poderá, actualmente, e em conformidade com a legislação vigente, ser autonomamente imputados do aos proprietários ou usufrutuários dos prédios aos quais se destinam.

7º. - Tal custo é já englobado no tarifário médio definido para a exploração dos sistemas em causa.

8º. - É este o único entendimento válido que resulta da disciplina jurídica dos citados Decreto-Lei nº 207/78 e Decreto Regulamentar nº 23/95, bem como do principio de que, sendo o esforço de novos investimentos de reconhecido interesse público, deve ser suportado pela generalidade dos utilizadores do sistema.

9º. - Constitui dever da entidade gestora o de "promover a instalação, substituição ou renovação dos ramais de ligação (art. 4º nº 3 al. b) do citado Decreto Lei nº 207/74, de 6/Agosto).

10º. - E só para a hipótese de o proprietário ou usufrutuário requerer para o ramal de ligação do sistema predial à rede pública, modificações, devidamente justificadas, às especificações estabelecidas pela entidade gestora, poderá esta, dando-lhe satisfação, exigir que aquele tome a seu cargo o acréscimo nas respectivas despesas, se o houver (cfr. nº 4 do citado art. 4 do DL 207/74, de 6 Agosto).

11 º. - À tarifa de ligação em causa à mesma não corresponde qualquer contrapartida por parte da entidade gestora do sistema, nem representa qualquer encargo desta.

12º. - Tem a natureza de imposto.

13º. - A criação de impostos, sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas é reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [artº 165º nº 1 al.i) da Constituição da República Portuguesa].

14º. - Por isso, as citadas normas regulamentares do Município de Almada, criadoras da obrigação de pagamento da referida" tarifa de ligação e violadoras do citado artº 165º nº 1 al. i) da Constituição da República Portuguesa, são inconstitucionais (artº 277º nº 1 do C.R.P.).

15º.-Na douta sentença em apreço fez-se inexacta interpretação e aplicação do preceituado nos artº 4 nº 3 alínea h) e nº 4 do Decreto-Lei nº 207/74, art. 282º, 283º e 292º do Decreto Regulamentar nº 23/95, de 6/Agosto, art. 99º nº 1 e 2 e 10, 1º al. c) do Reg. Municipal de 1996 e 470º e segs. do Regulamento Municipal de Águas Residenciais citados; com violação do preceituado nos artº 204ºe 165º nº 1 al.l) da Constituição da República Portuguesa.

Contra-alegou a Câmara Municipal de Almada, batendo-se pela manutenção do julgado.

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.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

1- A Câmara Municipal de Almada instaurou execução contra ao oponente para pagamento da quantia de 6968.632$.

2- Essa quantia diz respeito à tarifa de ligação à rede de saneamento referente ao ano de 1997.

3 - A oponente foi citada em 30.01.978 tendo deduzido oposição em 13.02.98.

A sentença recorrida, depois de afirmar que a tarifa constitui uma taxa sui generis, cuja especial confirmação lhe advém apenas de particular natureza dos serviços a que se encontra ligada, sem autonomia tributária ao menos do ponto de vista constitucional, concluiu que a que vem controvertida tem, efectivamente, natureza de taxa, pois que representa a contrapartida do serviço que os S.M.A.S. prestam aos utilizadores.

Assim não o entender recorrente pois que afirma que à tarifa de ligação em causa não corresponde qualquer contrapartida por parte da entidade gestora do sistema, nem representa qualquer encargo desta.

Refira-se, antes de mais, que em causa não está o pagamento de qualquer ramal de ligação, o qual, de resto, e quanto à sua instalação sempre teria de ser promovido pela entidade gestora (v. artº 282º do Reg. Geral dos Sistemas Públicos e Prediais de Distribuição de Água e de Drenagem de Águas Residenciais, introduzido pelo Dec. Reg. nº 23/95, de 23.8.

Daí que, sendo ineficazes para a sorte do recurso as conclusões atinentes a esta matéria, delas não se deve conhecer.

Em causa está, pois e tão só, a denominada tarifa de ligação, prevista nos arts. 52º, 53º e 54º do Regulamento camarário apenso.

Esta, como decorre do art. 54º do aludido Regulamento respeita aos encargos relativos ao estabelecimento dos sistemas de drenagem

pública de água residuais e incide sobre a valia da permissão de ligação de um prédio ou fracção autónoma, quando foi caso disso, àqueles sistemas já estabelecidos.

E aqui se surpreende a contraprestação oferecida pela entidade gestora, disponibilizando um serviço, traduzido no acesso ao sistema de drenagem predial que, como se vê do art. 21º do citado Regulamento, é o conjunto constituído por instalações e equipamentos privativos de determinado prédio e destinados à evacuação das águas residenciais até à rede pública, assim como ao controlo de poluição e salvaguarda da salubridade.

Ora, é esta correspectividade que faz com que a predita tarifa de ligação se situe fora do âmbito dos impostos que, para além de outros requisitos, são prestações unilaterais, pois não lhes corresponde qualquer contra prestação específica a favor do contribuinte (v. José Cesalta Nabais, *Direito Fiscal,* pág. 33 e seguintes).

Assim sendo, o mencionado tributo é, efectivamente, uma tarifa, cuja natureza é próxima da taxa, ao menos para efeitos de constitucionalidade (v. Ac. T. C. nº 76/88 e José Cesalta Nabais, *op. Cit.* Pág.40).

Vejamos agora, se o art. 54º do Regulamento da Câmara Municipal de Almada, apenso aos autos, viola o artº 165º nº 1, alínea i) do C.R.P. que assim dispõe:

É da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

Daqui resulta que, em matéria de taxas, só o respectivo regime geral se inscreve na reserva relativa da competência legislativa da AR. e não já a criação em concreto de uma qualquer taxa; por outro lado, como resulta do art. 241º da C.R.P. as autarquias locais dispõem de poder regulamentar próprio nos limites da constituição, das leis e dos regulamentos emanados das autarquias de grau superior ou das autoridades com poder tutelar.

Assim, o referido Regulamento Camarário não só estabelece, como se vê do seu art. 1º normas complementares ao disposto no Dec-Lei nº 207/94, de 6/Agosto e Dec Lei 23/95, de 23 Agosto, como encontra agasalho nos artº e 4º nº 1 al. h) e12º nº 1 al. b) da Lei 1/87, de 6/1 e 51º nº 1 al. h) do D.L. 100/84, de 29/3, quer a criação quer a cobrança da referida tarifa de ligação que, por isso, não padece de inconstitucional idade. Refira-se, por último, que a questão de saber se a tarifa de ligação está, como alega a recorrente, em contradição com o preceituado nos arts. 4º nº 4 do D.L. 207/94 e 283º do Dec.Regulamentar, apresenta-se como nova pois que não foi decidido na peça recorrida.

Ora, como decorre dos artº 676º, 680º e 690º do C. P. Civil, os recursos destinam-se a modificar as decisões recorridas e não a emitir pronúncia sobre questões que nelas não tenham sido apreciadas, salvo o dever de conhecimento oficioso das nulidades de que eventualmente padeçam quando alegadas, o que não é o caso.

Vedado está, pois, a este S.T.A , apreciar a contradição apontada pela recorrente.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40% .

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 28 de Maio de 2001.

Assunto:

IRS. Regime dos deficientes. Critério legal de determinação da incapacidade. Valor probatório do atestado médico. Regime transitório estabelecido no n.º 2 do art. 7º do DL. n.º 202/96, de 23/10.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente, não inferior a 60 % e comprovada por autoridade competente.

2 — Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.

3 — A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

4 — Até à entrada em vigor do DL. n.º 202/96, de 23/10, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo DL. n.º 341/93, de 30/9.

4 — Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à administração fiscal por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva.

5 — Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta da atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade.

6 — Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da administração directa da mesma pessoa colectiva — Estado.

7 — O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

8 — Ao etatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do art. 7º do DL. n.º 02/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

9 — A competência exclusiva da administração de saúde para praticar o acto de verificação da deficiência estava prevista na base VIl al. a) da Lei n.º 6/71, de 8/11 e passou a estar prevista no art. 18º da Lei n.º 9/89, de 2/5, a ela se referindo também o art. 8º n.º 1 a. I) do DL. n.º 336/93, de 29/9.

Recurso n.º 25112, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida Célia Cristina Mariz Pereira Simões Correia e de que foi relator Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A — O relatório:

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de 16/11/99, o qual negou provimento aos recursos por ela e pelo Digno Magistrado do Ministério Público interpostos da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, de 2/12/98, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrida CÉLIA CRISTINA MARIZ PEDRAS SIMÕES CORREIA, com os demais sinais dos autos, contra a liquidação do IRS relativo ao ano de 1995, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que mantenha o acto de liquidação impugnado.

2. O acórdão recorrido entendeu que no âmbito dos benefícios fiscais vigora o princípio de reserva de lei formal, sendo que, as circulares e os ofícios circulares não constituem lei, não tendo por isso força obrigatória geral, tendo apenas força vinculativa, na cadeia hierárquica.

Foi com o DL. n.º 202/96 de 23/10 que pela primeira vez se legislou em matéria de avaliação de incapacidades com vista ao acesso de benefícios fiscais, sendo então prática corrente, recorrer-se à TNI.

O critério de avaliação fixado pelo citado diploma foi inovador, só relevavam para efeitos de benefício fiscal as incapacidades que se mostrassem persistir após a aplicação dos meios de correcção ou compensação adequados, não sendo por isso, um diploma interpretativo da lei anterior, donde, para efeitos de aplicação do mencionado DL., o mesmo só seria de aplicar a processos de avaliação iniciados antes da sua entrada em vigor mas ainda não concluídos, isto é, sem a avaliação efectiva. A contrario qualquer processo de avaliação já concluído, deixa de lhe ser aplicável, o benefício fiscal em causa nasceu automaticamente da lei não se estando dependente de qualquer reconhecimento por parte da AF.

No caso em apreço, o atestado médico, certificando que a impugnante era portadora de uma deficiência de grau superior a 60%, consubstanciou o último acto do processo constitutivo do direito ao benefício, pelo que, tendo sido emitido antes da entrada em vigor do DL. 202/96, tal significou que o direito ao benefício já radicava na esfera jurídica do impugnante.

3. Nas suas alegações de recurso, a FAZENDA PÚBLICA refuta o assim decidido com base nas razões condensadas nas seguintes proposições conclusivas das suas alegações:

—O DL. n.º 202/96, de 23/10 estabelece um regime de avaliação de incapacidades para efeitos de benefícios fiscais, constando em anexo as "Instruções Gerais" a ser seguidas aquando da aplicação da TNI, e no seu art. 7º estabelece-se o âmbito da retroactividade, com as necessárias adaptações, aos processos em curso todos aqueles em que a liquidação do imposto não seja, ainda definitiva, podendo ser objecto de correcção por iniciativa da AF;

—"a circular emitida pela DGCI não retirou eficácia ao atestado", reconheceu-Iha, dentro de certos limites objectivamente certificados, pelo que "não houve qualquer ofensa de direitos já constituídos";

—a mudança de critério por parte da AF é admissível pois não existe qualquer atitude discriminatória, nem violação do princípio da confiança, já que, não se pode manter uma prática que a própria Administração reputa de ilegal;

—não se está perante uma aplicação retroactiva da circular, pois a nova interpretação da AF sobre incapacidades relevantes para efeito fiscal tem apoio na letra da lei — as que subsistem depois do recurso aos meios de correcção adequados — e não se pode pretender ter o direito a um regime fiscal privilegiado quando a deficiência esteja corrigida ou atenuada;

—a AF no uso do seu poder de fiscalização e verificação tem o dever de diligenciar no sentido de aplicar a lei à situações concretas, como ainda, averiguar da existência dos pressupostos de facto do reconhecimento de benefícios fiscais, sendo ilegítimo e absurdo a pretensão de serem os médicos a definir os critérios de atribuição dos referidos benefícios;

—a recusa do contribuinte em apresentar novo atestado médico é reveladora do desinteresse em colaborar no apuramento dos factos, pelo que, justificou o procedimento da AF em não lhe reconhecer a incapacidade;

—o acórdão em recurso fez errada interpretação dos factos e errada interpretação e aplicação da lei, nomeadamente do disposto nos arts. 25º/3 e 80º/6 do CIRS e 44º/5 do EBF.

4. A recorrida não contra-alegou.

5. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, pelas razões aduzidas no acórdão de 15/12/99, tirado no recurso nº 24 305, por todos os Juizes da Secção.

B — A fundamentação:

Com os vistos dos juíes-adjuntos, cumpre decidir.

6. As questões decidendas:

São essencialmente duas as questões a resolver: uma, é a de saber se, antes da vigência do DL. n.º 202/96, a administração fiscal poderia desconsiderar juridicamente o atestado médico passado pela autoridade médica competente com aplicação das regras da TNI então em vigor constantes do DL. n.º 341/93, de 30/9 sob fundamento de que o critério de apuramento da incapacidade fiscalmente relevante era só aquele que entrasse em linha de conta apenas com o grau de incapacidade mantido após correcção; a outra, é a de saber se na hipótese dos «processos em curso» a que alude o n.º 2 do art. 7º do DL. n.º 202/96 cabem os processos de liquidação de imposto em que ainda não haja tido lugar uma liquidação definitiva.

7. O quadro de facto:

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

8. O mérito do recurso:

8.1. As questões trazidas para a decisão deste Supremo mereceram um largo tratamento, quer no corpo do acórdão de 15/12/99, proferido no proc. n.º 24 305, que foi tirado com intervenção de todos os juizes desta Secção e em que foi o relator, também, o do presente, quer nos votos de vencido então emitidos.

Não se vê, todavia, razão para inverter o sentido de tal posição maioritária, tanto mais que a mesma veio posteriormente a colher, ainda, outros apoios (1).

Por essa razão se reproduz aqui o que em tal aresto se escreveu, debruçando-nos depois sobre as críticas que os votos de vencido desferiram contra ele, tentando abalar a consistência jurídico-doutrinária da tese que fez vencimento.

8.2. Escreveu-se, então, aí:

«Já antes da Lei n.º 9/89 de 2 de Maio, lei esta que visou dar cumprimento às garantias e direitos reconhecidos pela Constituição aos deficientes (art. 71º — versão de 1982), o CIRS e o EU reconheciam alguns benefícios fiscais aos deficientes (2) (3).

Assim, o legislador elevou, respectivamente, nos art.ºs 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CIRS, as percentagens das deduções ao rendimento e à colecta em relação aos deficientes e, no art.º 44º do EBF, estabeleceu a isenção de tributação em IRS de uma percentagem dos rendimentos provenientes das categorias aí referidas (A, B e H).

E porque o conceito de deficiência é um conceito indeterminado, especialmente no que concerne aos seus limites, teve essa lei o cuidado de logo enunciar, em todos aqueles artigos (4), qual a natureza da invalidez (permanente), o seu grau (percentagem de incapacidade) e o modo da sua comprovação relevadas fiscalmente, definindo como deficiente apenas «aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60 %» (5).

Estamos manifestamente perante normas sujeitas ao princípio constitucional da legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República ou de decreto-lei do Governo emitido a coberto de autorização do mesmo Parlamento (6) e ao seu postulado consequente da tipicidade fiscal, por dizerem respeito à incidência e às isenções fiscais.

Todo o critério de decisão tem, pois, por força deles de constar da lei fiscal, pelo que seria materialmente inconstitucional a devolução à administração fiscal ou a qualquer outra da definição de quaisquer dos seus elementos caracterizantes.

A eleição de quais sejam esses elementos e o grau da sua ponderação para a percentagem de incapacidade relevada fiscalmente devolve-se, assim, numa simples questão de interpretação da lei fiscal, podendo o resultado de um tal trabalho hermenêutico vir a traduzir-se, em relação ao texto, ainda numa interpretação extensiva (7), mas nunca

(1) São exemplo disso os acórdãos de 12/1/2000, 12/1/2000, 12/1/2000, 12/1/2000, 2/2/2000 e 9/2/2000 proferidos, respectivamente, nos procs. n.ºs 24 297, 24 348, 24 349, 24 443, 24 359, e 24 437.

(2) Mas como é evidente, ela poderá contender com o uso de outros benefícios fiscais previstos em outras leis de tributação, como a do imposto automóvel.

(3) Esta Lei 9/89, que estabeleceu as Bases de Prevenção e de Reabilitação e Integração das Pessoas Deficientes, definiu, entre o mais, o conceito de pessoa com deficiência (art. 1º), delineou as políticas e processos de reabilitação (arts. 4º e segs.) e determinou que «o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade» (art. 25º).

(4) n.º 3 do art. 25º e n.º 6 do art. 80º do CIRS e n.º 5 do art. 44º do EBF.

(5) É uma definição que é repetida nos arts. 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CIRS e 44º n.º 5 do EBF.

(6) Cf. arts. 106º n.º 2 e 168º n.º 1 al. i) da CRP, na versão vigente ao tempo.

(7) Cf. J. Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador,* 1990, págs. 185 e segs.

numa aplicação analógica, por estarmos no domínio de normas atinentes aos elementos essenciais dos impostos, como são as isenções (8).

Não explicitando directamente as citadas normas fiscais todo o critério de definição da deficiência fiscalmente relevante, situado fora dos aspectos materiais nelas previstos, o único método juridicamente possível de o determinar é ir buscá-lo aos ramos de direito donde o legislador importou os respectivos termos (9).

Ora, acontece que, à altura da publicação do CIRS e do EBF, a única fonte legal onde estavam enunciados todos os critérios de determinação da invalidez, os seus coeficientes e o modo da sua avaliação, conquanto na perspectiva da avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e de doenças profissionais, mas em termos que não estavam adstritos a categorias específicas de cidadãos (como o que acontecia com a incapacidade para a prestação do serviço militar), era a Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo DL. n.º 43 189, de 23 de Setembro de 1960.

Sendo assim, ao quedar a regulação da invalidez aos termos constantes dos citados preceitos, o legislador fiscal mais não podia ter externado, no plano do objectivamente possível, do que remeter a normação das matérias relativas à definição das anomalias ou perdas de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptíveis de gerar incapacidade, o seu grau, o seu modo de avaliação e a indicação da entidade competente para o fazer, para aquela legislação, como única forma, aliás, de praticabilidade e de eficiência fiscais dos benefícios concedidos.

A partir da entrada em vigor do DL. n.º 341/93, de 30 de Setembro essa remissão tem de considerar-se como sendo feita para o regime por ele regulado, em virtude do mesmo ter substituído por revogação o regime anterior.

A solução do raso *sub judice* tem de ser encontrada, pois, dentro dele por os factos tributários (de 1995, segundo o probatório) terem ocorrido à sua sombra.

Na verdade, estamos perante uma remissão dinâmica ou formal por ser feita para certa norma, em atenção apenas ao facto de ser aquela que em certo momento regula a matéria, aceitando-se o seu conteúdo, ainda que posteriormente alterado da norma remitida (10).

«As normas remissivas constituem um instrumento de técnica legislativa a que se recorre com frequência e que tem cabimento sempre que um dado facto ou instrumento jurídico possui já uma disciplina jurídica própria e o legislador quer que essa disciplina se aplique também a outro facto ou instituto» (11).

É certo que o entendimento de fazer relevar a incapacidade apenas após a correcção (incapacidade residual), que foi o seguido pela administração fiscal, condiz melhor com a ratio, abstractamente con-

(8) Cf., entre outros, José Manuel Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal,* 1970, págs. 197, Pedro Soares Martinez, *Manual de Direito Fiscal,* 1ª reimpressão, págs. 143; Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal,* 1, 1981, págs. 186 e segs., Braz Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal,* vol. I, págs. 135 e segs.

No tocante à jurisprudência deste Supremo não se conhece nenhum acórdão dissonante de tal doutrina.

(9) Esta é a solução imposta pelo princípio da unidade do sistema jurídico e da eadem ratio que hoje encontra consagração expressa no art. 11º n.º 2 da Lei Geral Tributária.

(10) Cfr. J. Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador,* 9ª reimp.; Castro Mendes, *Introdução ao Estudo do Direito,* Lisboa, 1984, págs. 66 e segs. e Menezes Cordeiro, in *O Direito,* ano 121º, 1989, 1 (Janeiro-Março), págs. 192/3.

(11) J. Dias Marques, *Introdução ao Estudo do Direito,* Lisboa, 1979, págs. 199.

siderada, da instituição de benefícios fiscais deste tipo: eles assentam, essencialmente, na diminuição da capacidade contributiva advinda, ou de uma diminuição da capacidade de ganho, ou de um aumento de despesas conexionadas com essa deficiência não relevadas em outras sedes como a da saúde (art. 55º do CIRS).

Mas este aspecto só seria decisivo se houvesse na letra da lei um mínimo de expressão que evidenciasse ter sido esta incapacidade residual a relevada pelo legislador (art. 9º n.º 2 do C. Civil) e tal não acontece.

Depois é preciso não esquecer que aquela ratio tem um sentido deveras omnicompreensivo e indefinido, pois vale para todos os tipos de benefícios fiscais que assentem na perda de capacidade contributiva e, seja qual for a expressão quantitativa correspondente que o legislador entenda dever conferir-lhes em sede da sua discricionariedade normativo-constitutiva, podendo variar ano a ano, de Lei do Orçamento para Lei de Orçamento.

O legislador era livre de adoptar um critério de concessão de benefícios fiscais mais ou menos elástico ou seja, beneficiador de um universo mais ou menos alargado de cidadãos sem que com isso se pudesse sustentar que estava a discriminar sem fundamento material bastante quaisquer contribuintes.

Quer dizer, o legislador abriu mão do princípio do monopólio de atribuição aos serviços da administração fiscal de toda a função tributária, cometendo uma pequena parcela desse poder administrativo de verificação a uma outra administração directa do Estado ou seja, a uma administração inserida numa outra função material do Estado ([12]), em função da sua especial aptidão técnica e material para surpreender e avaliar os factos prejudiciais ao uso dos benefícios fiscais.

Nesta perspectiva, depois da entrada em vigor do DL. n.º 341/93, e enquanto não sobreveio a vigência do DL. n.º 202/96, de 23/10, era à TNI dele constante que teria de ir buscar-se todo o regime regulador da determinação da invalidez atinente aos aspectos acima precisados, em tudo o que estava para além do fixado nos ditos preceitos fiscais.

Não se diga que a relevância fiscal da incapacidade apenas após a correcção de que a mesma seja passível é um sentido normativo que se distrai directamente da conjugação do conceito de benefício fiscal que foi adoptado pelo art. 2º do EBF e com a noção de pessoa com deficiência que foi perfilhada pelo art.º2º da referida Lei n.º 9/89.

Em primeiro lugar, não é possível distrair do conceito de benefícios fiscais que é dado por aquele preceito como sendo «as medidas estruturais de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem», qualquer contributo inequívoco no sentido da prevalência de qualquer das soluções interpretativas em confronto, pelas razões que acima já se aduziram quanto à ratio deste tipo de

([12]) Diga-se aqui que esta atitude nem é nada de novo: já no domínio do C. C. I. o legislador permitiu a delegação do poder administrativo próprio de certa administração, como a fiscal, em outra administração, esta até não directa do Estado, como a do Banco de Portugal, no tocante à fixação do montante das provisões relativas às empresas financeiras sujeitas à sua fiscalização — vide Ac. deste Supremo, de 18/3/98 proferido no Proc. n.º 16 745; Marcello Caetano, *Manual de Direito Administrativo,* I, págs. 187, 190 e 372; Diogo Freitas do Amaral, *Lições de Direito Administrativo,* I, págs. 616 e segs. e Marcelo Rebelo de Sousa, *Lições de Direito Administrativo,* 1994/1995, págs. 355.

benefícios fiscais: qualquer das teses em confronto cabe no seu enunciado.

Depois, há que notar que o CIRS e o EBF são anteriores a esta lei, produzindo efeitos desde 1 de Janeiro de 1989, e esta apenas foi publicada em 2 de Maio do mesmo ano e entrou em vigor decorrido o prazo legal de vacafio legis e, consequentemente, também o é o conceito fiscal de pessoa deficiente por eles adoptada. Assim é racionalmente impossível sustentar a remissão legislativa para um comando ainda inexistente.

Argumentar-se-á, seguindo até o método defendido da existência de uma definição normativa por remissão, que o sentido fiscalmente relevante de deficiência se teria alterado a partir da entrada em vigor dessa lei por força da dita conjugação normativa.

Uma solução destas corresponder-se-ia à revogação do regime vigente anteriormente.

Mas, para poder ser admitida, seria então de exigir uma intenção inequívoca do legislador num tal sentido, tal como nos é dito pelo n.º 3 do art. 7º do Código Civil, e isto porque não se poderá deixar de ver uma tal lei como sendo uma lei geral relativamente ao diploma que aprovou a TNI, que é uma lei especial, dado que aquela se queda pela definição dos princípios gerais sobre a matéria.

Essa generalidade está afirmada, tanto nos objectivos da lei que, segundo o seu art. 1º, são os de «promover e garantir o exercício dos direitos que na Constituição da República Portuguesa consagra nos domínios da prevenção da (itálico nosso) (refere-se à Lei n.º 9/89), tem sido prática corrente o recurso à Tabela Nacional de Incapacidades (TNI), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro...» .

Deste modo, tanto a Direcção-Geral de Saúde como a Direcção Geral das Contribuições e Impostos careciam não só de competência para alterar os critérios abstractos de determinação da incapacidade fiscalmente relevante constantes da TNI, como fizeram através das circulares referidas nas alíneas i) e j) do probatório, como erraram na interpretação da lei.

Não dispondo esses órgãos da administração de qualquer competência constitutiva sobre a matéria não será sequer possível ver em tais circulares qualquer modo legítimo de auto vinculação no seu exercício.

De resto, para se poder falar na possibilidade legal de constituição de uma auto-vinculação seria sempre necessário que a lei atribuísse, em tal domínio, qualquer discricionariedade constitutiva à administração.

Todavia, a atribuição de poderes discricionários nesta matéria seria materialmente inconstitucional por ofensa ao princípio da legalidade e da tipicidade tributárias.

Consequentemente, e além do mais, também o seria a estatuição dos critérios abstractos que foi efectuada pelas circulares referidas no probatório ([13]).

De acordo com o regime daquela TNI em vigor à data dos factos tributários a autoridade de saúde (delegado de saúde, administração regional de saúde, centro de saúde ou outra entidade competente

([13]) Diz-se "alem do mais" porque essa estatuição é ainda inconstitucional a outro título: enquanto ofensiva do principio da tipicidade dos actos normativos que consta do art. 115º da CRP.

no domínio da saúde) não tinha que identificar pelo nome o tipo de perda ou anomalia geradoras de incapacidade, o que, aliás, bem se compreendia por se entender que tais elementos cabiam na reserva de intimidade da vida privada.

Ademais, sendo eles obtidos no exercício de uma profissão sujeita a dever deontológico e legal de segredo, como é a do médico, nunca a sua divulgação poderia ser feita senão a coerto de uma causa de justificação de fonte legal ou sob autorização do beneficiário da tutela ([14]).

Por outro lado, no tocante ao grau de incapacidade, a lei fiscal apenas obrigava a evidenciar o seu total.

Sendo assim, era irrelevante a indicação dos graus parciais da incapacidade, razão pela qual se aceita que a autoridade a não fizesse.

Segundo esta visão das coisas, o acto praticado pela autoridade de saúde configura-se como um acto administrativo de verificação ([15]) médica, autónomo e prejudicial, em ambas as acepções por natureza, do acto subsequente da liquidação.

Na verdade, estamos perante um acto que é praticado por outros serviços da mesma administração directa do Estado que prosseguem atribuições materiais diferentes das daqueles outros a quem a lei atribuiu a competência para o acto de liquidação e fora do procedimento administrativo onde acontece este último (autonomia orgânica, material e procedimental).

Não obstante esta circunstância, a estatuição dos efeitos jurídicos feita por ele não pode deixar de se impor aos órgãos e serviços integrantes da outra administração material do Estado por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado e da falta de estatuição de qualquer relação de hierarquia ou de tutela administrativa existente entre ambas.

Apesar das duas unidades orgânicas prosseguirem diversas atribuições materiais públicas, ambas elas se integram na administração directa da mesma pessoal colectiva Estado, constituindo, deste modo, expressões da mesma personalidade jurídica ([16]).

Por outro lado, esse acto predetermina irresistivelmente o sentido dos actos subsequentes que a lei deixa na sua dependência: o acto de liquidação do IRS verá o seu conteúdo ser automaticamente prejudicado quando se exerça o direito ao benefício fiscal de acordo com o conteúdo do acto de verificação ([17]).

Deste modo, não é possível sustentar a formação de caso decidido ou resolvido relativamente à administração tocantemente ao conteúdo de tais actos administrativos de avaliação ou seja, concernentemente aos juízos funcionais sobre a existência das perdas ou anomalias geradoras de incapacidade e de qual o seu grau, feitos pelos médicos enquanto seus órgãos, ao contrário do que sustentam os recorridos.

Os seus efeitos jurídicos estão sujeitos ao regime legal de extinção ou modificação próprio dos actos administrativos quando considerados em função da administração.

([14]) Sobre a matéria, vide *Pareceres da Procuradoria Geral da República,* VI Volume, e Sigilo Bancário, obra colectiva de Diogo Leite de Campos e outros, edição Cosmos, 1997.

([15]) Cfr. Rogério Ehrhadt Soares, *Direito Administrativo,* Lições ao Curso Complementar de Ciências Jurídico-Políticas da Faculdade de Direito de Coimbra no ano lectivo de 1977/1978, págs. 133/134.

([16]) Cf. Diogo Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo,* Volume I, 1992, págs. 205.

([17]) Mas a questão pode pôr-se relativamente a outros actos como as isenções dependentes de reconhecimento administrativo cuja concessão a lei faça depender do acto de verificação em análise.

Só em relação aos particulares se poderá falar da possibilidade de formação de caso decidido ou resolvido, com a consequente consolidação na Ordem Jurídica dos efeitos jurídicos por eles estatuídos, pela falta da sua atempada impugnação administrativa e contenciosa.

O atestado emitido pelo médico, de acordo com aquele DL. n.º 341/93, tem a natureza de um simples acto administrativo instrumental, que «produz o efeito próprio de atestação que vale por si mesmo» ([18]) relativamente ao acto de avaliação médica efectuado e respectivo conteúdo, de conformidade, aliás, com o disposto nos arts. 369º e 371º do C. Civil ([19]).

É certo que, entretanto, sobreveio a publicação do DL. n.º 202/96, de 23/10.

Trata-se, como nele se afirma, de um diploma que visou dar concretização ao programa legislativo constante da citada Lei n.º 9/89, disciplinando a matéria da avaliação da incapacidade para «efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei».

Ora, a nova lei regulou em novos termos o procedimento de avaliação de incapacidade, a forma do seu cálculo e a competência dos órgãos para a realizar (em primeiro grau e em segundo grau consequente do recurso hierárquico necessário nele previsto — art. 5º).

No que respeita ao cálculo das incapacidades o novo diploma continuou a tomar por base o regime constante da TNI anterior, mas introduziu-lhe as adaptações que aponta no seu anexo I, sobressaindo, entre elas a que ordena que «o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios (de correcção ou compensação, como próteses, ortóteses ou outros), sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela» ([20]).

Por outro lado, o novo regime cometeu a competência para a avaliação da incapacidade a juntas médicas (arts. 4º e 5º) e criou um modelo-tipo do atestado médico por incapacidade, obrigando a constar dele, não só a percentagem de incapacidade permanente total, como dantes já acontecia, mas também as perdas ou anomalias geradoras de incapacidade, identificando-as, todavia, apenas por referências a capítulos, números e alíneas da TNI ([21]), o coeficiente atribuído a cada uma e o coeficiente restante de incapacidade.

Estamos perante um regime novo, como decorre do exposto, regime esse que abrange não só a deficiência da hipovisão — que foi o único tipo com que as referidas Direcções-Gerais se haviam preocupado — mas todas as espécies de deficiência.

É claro que a remissão feita pela lei fiscal nos seus arts. 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CIRS e 44º n.º 5 do EU se tem de ver como efectuada para o regime constante do DL. n.º 202/96, de 23/10 e 174/97, de

([18]) Cfr. Rogério Ehrhadt Soares, *Direito Administrativo,* op. cit. págs. 100.

([19]) Como é evidente, as coisas não mudam de figura em relação ao atestado emitido a coberto do DL. n.º 202/96.

([20]) Deste modo, o DL. n.º 202/96 afasta totalmente a regra constante da al. c) do n.º 5 das Instruções Gerais anexas à TNI segundo a qual a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, mas nunca em percentagem superior a 15%, quando a função for substituída, no todo ou em parte, por prótese.

([21]) Ainda aqui o legislador foi sensível à falada reserva de intimidade da vida privada, ao direito dos doentes de verem ocultada a indicação das doenças de que padecem. Só pela mão do DL. n.º 174/97, de 19/7 é que se veio a permitir a revelação no atestado de tal segredo, mas ainda assim apenas para os casos em que «a lei faça depender a atribuição de benefícios de determinados requisitos específicos...» relativos à natureza e condicionalismos da incapacidade.

19/7, após as suas entradas em vigor, por serem eles quem transporta desde esse momento a normatividade importada pela lei fiscal, normatividade essa estruturada também na perspectiva do uso dos benefícios fiscais, além de outros benefícios não fiscais previstos nas demais leis, razão pela qual esses atestados passaram a ter, nos termos da própria lei, uma «função multiuso», ficando o original sempre em poder dos interessados ([22]).

Acentue-se aqui que a natureza do acto de avaliação médica, tal como se deixou traçada, se encontra bem explicitada no DL. n.º 202/96 e sem que o legislador tenha sentido a necessidade de a apontar como sendo uma novidade, ao invés do que aconteceu com a eleição do critério da incapacidade residual.

Essa atitude só se explica porque essa era já a interpretação que o mesmo fazia da lei anterior.

Enquanto reguladores em novos termos, quer do conteúdo do acto administrativo de avaliação da incapacidade, quer até da sua forma, as novas leis apenas se poderão aplicar para o futuro, de acordo com a regra geral do *tempus regit actum* que decorre do art. 12º do C. Civil.

A sua aplicação aos actos de avaliação já praticados, susceptíveis de influenciar a liquidação do imposto relativo aos rendimentos dos anos anteriores a 1995 (inclusive), corresponderia sempre a uma aplicação retroactiva que ofenderia as legítimas expectativas dos contribuintes, sendo certo que os moldes daqueles actos não deixam, como bem se assinala no acórdão recorrido, de integrar, como perícia sujeita a certas regras, o Tatbstand ou a fattispecie constitutiva da norma material de tributação.

Respeitando a liquidação impugnada aos rendimentos do ano de 1995 e havendo o acto de avaliação de incapacidade do recorrido Mário de Jesus Silva sido praticado de acordo com os critérios fixados na TNI então vigentes, de acordo com o atestado médico exibido à administração fiscal, como tudo consta do probatório, não lhe era lícito exigir-lhe a apresentação de um outro atestado que obedecesse aos critérios fixados nas citadas circulares administrativas da DGS ou da DGCI ou do DL. n.º 202/96 posteriormente publicado e muito menos descaracterizar ou ignorar juridicamente a incapacidade certificada na liquidação dos rendimentos do ano de 1995».

Relativamente à segunda questão acima enunciada, o acórdão que vimos de transcrever disse o seguinte que aqui novamente se reitera:

«Ao dispor sobre a sua entrada em vigor o n.º 1 do art. 7º do DL. n.º 202/96 fixou-a « no último dia do mês seguinte ao da sua publicação».

Mas no número seguinte acrescentou: «o presente diploma aplica-se, com as devidas adaptações, aos processos em curso».

Entende a recorrente que esta expressão deve ser entendida enquanto compreendendo os processos de liquidação em que ainda não haja uma liquidação definitiva ou em que possa haver lugar a qualquer correcção por iniciativa da administração fiscal.

A liquidação impugnada caberia assim nessa categoria de processos.

Mas a recorrente não tem razão. A sua leitura só seria verosímil dentro duma interpretação restritiva do preceito e, mesmo assim, com

([22]) Estamos novamente perante uma remissão dinâmica ou formal nos termos já explicitados acima.

afronta da ratio da instituição do regime de avaliação constante do diploma.

É que o diploma disciplinou em novos termos a avaliação da incapacidade não apenas na perspectiva do acesso aos benefícios fiscais, mas também ao acesso de quaisquer medidas ou benefícios não fiscais previstos na lei.

A posição da recorrente discriminaria sem razão os processos fiscais dos não fiscais.

Mas ainda que se entenda que a recorrente está a referir-se a todos os processos, mesmo assim não pode aceitar-se a solução que defende.

Na verdade, o diploma veio instituir um novo regime de avaliação da incapacidade, com funções multiusos, traduzido numa adaptação dos critérios normativos geradores de incapacidade constantes da TNI às novas instruções gerais nele indicadas; na enunciação de um novo procedimento de avaliação e de uma nova regra de competência e, finalmente, de um novo figurino de atestado certificativo da avaliação em que se entre-cruzam novos elementos simplesmente formais, com elementos materiais, como acima já se disse.

Ora, sendo assim a questão da sua aplicação imediata apenas tem sentido em relação aos actos de avaliação da incapacidade ainda não praticados.

Podendo o acto a praticar subordinar-se inteiramente à nova valoração legislativa, entendeu o legislador que ela deveria então ser respeitada: ao fim e ao cabo estamos perante uma aplicação do princípio do *tempus regit actum.*

Para abarcar os actos de avaliação já praticados, obrigando à sua repetição ou à sua desconsideração jurídica, dentro da óptica de que os processos em curso seriam os processos do acesso às medidas ou aos benefícios previstos na lei, ter-se-ia de caminhar para uma aplicação retroactiva do diploma.

Mas essa não pode ser vista em tal preceito, nem a determinou em qualquer outra norma».

8.3. Poderá cogitar-se que «o acto de exame ou de avaliação médica é um acto instrumental, acto de prova, que opera no domínio da instrução, com efeitos meramente procedimentais e não na produção de actos principais de um procedimento decisório,... pelo que sempre seria lícito à AF exigir novo atestado certificativo de outra avaliação médica, de acordo com os critérios que aquela entretanto fixasse».

Pois bem, a polémica não gira à volta da nomenclatura que deve atribuir-se ao acto, mas sobre a questão de saber se a administração fiscal poderá fixar os comandos normativos a ser aplicados pelo acto em causa.

Não há dúvida que, na perspectiva da sua utilidade funcional, o acto é um acto instrumental ([23]) por praticado no iter do acto final do procedimento (acto de liquidação), como instrumentais são todos os actos que o procedimento preveja como obrigatórios ou possíveis nesse caminho de formação da decisão administrativa final.

Ao qualificá-lo, no acórdão, como acto autónomo, não se está a olhá-lo na perspectiva da dinâmica do processo, mas na da valência jurídico-conformativa que o seu conteúdo alcança na definição do conteúdo do acto final e na da possibilidade ou impossibilidade desse efeito poder ser posto, ainda, judicialmente, então em crise: o acto

([23]) Prof. Rogério Soares, in *op. cit.,* págs. 133 qualifica-os exactamente como tais.

autónomo em razão da lei (temos para nós que o designado por acto autónomo por natureza é sempre um acto autónomo em razão da lei enquanto decorrente do sistema jurídico positivado sobre a concreta matéria).

A questão devolve-se, assim, na de saber que espécie de instrumental idade tem esse acto em relação ao acto final e na de saber se a administração fiscal pode definir, ela própria, o quadro normativo-constitutivo com respeito do qual ele tem de ser praticado: se uma instrumentalidade directa e necessária «com força probatória privilegiada que se traduz em fazer fé até que seja atacada de falsa» - o acto de verificação fornecerá uma afirmação de verdade que tem de ser aceite pela administração fiscal enquanto «controlo de legalidade» ([24]) efectuado pela administração de saúde e até que não for demonstrado ser falsa ([25]), embora esta possibilidade possa acontecer a todo o tempo enquanto houver efeitos úteis a considerar; ou se uma instrumentalidade simplesmente certificativa que expresse «uma força probatória relativa, pelo que pode a presunção da verdade ser ilidida por outros meios probatórios» ([26]) pela própria administração fiscal; por outro lado, ainda, se o acto tem de ser praticado apenas com base em certo comando legal pré-estabelecido, ou se poderá resultar da aplicação de um critério que seja previamente definido pela administração fiscal em preenchimento de um conceito jurídico indeterminado.

A circunstância do acto ser funcionalmente um acto instrumental não resolve a outra questão que — repete-se - é a de saber se o quadro em que o mesmo tem de ser desenhado só poderá ser o que é imposto ao seu autor pela lei ou se esse quadro poderá ser imposto ao seu autor também pela administração fiscal.

Trata-se de uma dogmática completamente diferente à qual o acórdão deu resposta.

Mesmo que o acto instrumental pudesse ser praticado pela administração fiscal, e não pode, nem o poderia ser, dada a sua natureza material, não seria legítimo, daí tirar, necessária e inelutavelmente, a conclusão de que ela poderia definir o quadro jurídico da sua prática.

Atenta a sua especial natureza, os actos instrumentais tributários são, por regra, actos estritamente vinculados ou seja actos praticados dentro de um quadro normativo exaustivamente enunciado pelo legislador. Impunha-se demonstrar proficientemente a excepção a tal regra, o que não é possível.

Por outro lado, se esses actos, como é o caso, respeitam a definições que se projectam directamente no accertamento do imposto, então, são os próprios princípios da legalidade tributária e da garantia do recurso contencioso (arts. 106º n.º 2 e 268º n.º 4 da CRP) ([27]) que o impõem.

Aderindo ao afirmado no acórdão do T. Constitucional n.º 233/94, de 10/3/94 ([28]), a propósito da tributação em contribuição industrial, dir-se-á que a norma atinente à definição da deficiência fiscalmente relevante «sempre teria de ser interpretada e aplicada em termos

([24]) *Ibidem,* págs. 134.
([25]) Não confundir o acto de verificação médica ou o exame médico que deva obedecer aos parâmetros legalmente definidos ou às legis artis com o documento que certifique o produto desse exame — o atestado ou certidão.
([26]) *Ibidem,* págs. 134-135.
([27]) Redacção ao tempo.
([28]) *BMJ* n.º 4350-311.

de assegurar aos interessados uma suficiente densificação que sirva de critério orientador à actividade administrativa e à dos próprios tribunais, quando chamados a controlar a actividade da administração» (itálico nosso para sublinhar a intencionalidade).

Não se vê onde existiria essa suficiente densificação exterior à administração fiscal se ela própria pudesse preencher o conteúdo do conceito indeterminado.

Como se diz em outro acórdão do mesmo Tribunal Constitucional ([29]), a propósito de um dos outros elementos essenciais dos impostos, bem mais definível abstractamente, — a taxa — «o critério a utilizar tem de estar genérica e abstractamente previsto na lei; as varáveis a que aplicam, em concreto, tais critérios é que já não estarão sujeitos ao princípio da legalidade».

Ora, no caso em apreço a administração estaria a interferir na definição do critério abstracto.

8.4. Pretexta-se, ainda, em crítica ao acórdão, que não existe norma que atribua competência à administração de saúde para praticar o acto de avaliação da deficiência e que, não existindo esse comando legislativo, ela caberia, por inerente ao exercício da função tributária — à administração fiscal — que poderia preencher o conteúdo do conceito jurídico indeterminado de deficiência, sem embargo desta se ter de socorrer de critérios técnicos, utilizando designadamente pareceres médicos.

O raciocínio encontra-se construído apenas sobre argumentos a contrario: porque em todos os casos previstos na diversa legislação paralela ([30]), que previram a concessão de outros benefícios fiscais específicos a deficientes, o legislador teve o cuidado de prever a atribuição dessa competência, só poderia interpretar-se a falta dessa indicação em sede legislativa do IRS como significando que ela caberia aos serviços que exercem a função tributária onde a questão se põe.

E o raciocínio repete-se quanto à aplicação da TNI: sempre que, em tais casos, o legislador pretendeu que os actos de avaliação da deficiência fizessem aplicação da TNI, ele teve o cuidado do expressar; logo a falta de idêntica previsão em sede de IRS só poderia ser tida como não a pretendendo.

Ora, os argumentos *a contrario* são racionalmente extremamente falíveis, pois raramente poderão induzir à determinação de uma única estatuição normativa no polo oposto do raciocínio jurídico.

Quem o diz é o eminente e saudoso Professor J. Baptista Machado na sua obra *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador,* 1990, donde se transcrevem as seguintes afirmações, pela sua acutilante pertinência:

«É este um argumento que deve ser usado com muita prudência. Por meio dele deduz-se de um jus singulare, isto é, da disciplina excepcional estabelecida para certo caso, um princípio regra de sentido oposto para os caos não abrangidos pela norma excepcional. Assim, a partir de uma norma excepcional, deduz-se a contrario que os casos que ela não contempla na sua hipótese seguem um regime oposto, o que será um regime regra» ([31]).

E mais abaixo reforça a ideia: « Em último termo, o argumento a contrario apenas terá força plena quando se consiga mostrar a exis-

([29]) Acórdão n.º 258/98, de 5/3/98, publicado no *D. R.,* II Série, de 7/11/98.
([30]) DL. 43/76, de 20/1; DL. n.º 351/76, de 13/5, DL. n.º 235-D/83, de 1/6, DL. n.º 103-A/90, de 22/3, DL. n.º 259/93, de 22/6, e Despacho Normativo n.º 63/79, de 4/4.
([31]) Págs. 187.

tência de uma implicação intensiva (ou replicação) entre a hipótese e a estatuição - quando se mostre, pois, que a consequência jurídica se produz quando se verifique a hipótese e que tal consequência só se produz quando se verifique tal hipótese. Assim sucederá, designadamente, quando a hipótese legal é constituída por uma enumeração taxativa ("Apenas quando se verifique um dos seguintes casos... ou fundamentos...") e o caso em apreço não caiba decididamente em nenhuma das hipóteses que constituem elenco legal (numerus clausus). Ou sempre que se consiga demonstrar que a norma em causa exprime um ius singulare».

A argumentação só poderia, assim, colher apoio material se demonstrasse que a previsão da intervenção da administração de saúde (pelas «juntas de saúde, juntas extraordinárias de recurso, serviços médicos») constante de toda a legislação paralela e que se refere a benefícios fiscais de outra espécie concedidos a deficientes, e bem ainda a determinação legislativa da aplicação da TNI vigente ao tempo da publicação dos diplomas, correspondia a um jus singulare ou a uma disciplina excepcional.

Ora, a conclusão a tirar dessa abundante legislação é precisamente a inversa: o regime regra será o regime equivalente ao previsto precisamente em toda essa legislação paralela.

Se em as situações referentes a todos os outros benefícios fiscais o legislador previu a avaliação da deficiência por um órgão de saúde e se ordenou que esse exame obedecesse aos critérios da TNI então vigente, devidamente adaptada segundo os próprios termos adrede por si definidos quando estes eram reclamados pela coerência aos objectivos dos específicos benefícios fiscais em causa, então é porque esse regime será o regime regra: o regime comum, na específica matéria em causa, será o revelado por esses diplomas e não outro, conclusão esta à qual adere, explicitamente, também, o regime que foi explicitado pelos DL. n.os 202/96, de 23/10 e 174/97, de 19 de Julho, os quais, como se disse, não têm efeitos retroactivos em matéria da fixação dos critérios e padrões de medida da deficiência por não terem natureza interpretativa.

O elemento sistemático de interpretação, ou dos lugares paralelos, — este sim de valia racional e metódica irrefutáveis, por fundado na *ratio legis* — aponta decisiva e totalmente nesse sentido: as razões que justificam o regime adoptado para os outros específicos benefícios fiscais valem igualmente para o benefício fiscal previsto em sede de IRS Mas independentemente da importância simplesmente logicista deste argumento, pode dizer-se que existe na lei a tal norma atributiva de competência e que é possível descortinar nela, até, a incompetência material — acentue-se, incompetência material — para a administração fiscal poder emiscuir-se na definição material dos critérios com base nos quais a pessoa deve ser considerada deficiente e em que grau.

Começando por aqui. O conhecimento da «deficiência de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptíveis de provocar restrições de capacidade» só poderá ser surpreendido, segundo os métodos racionais do conhecimento humano, por quem se encontre habilitado nessa área da ciência ou sejam os médicos.

Mesmo quando seja o juiz a fixá-lo, se acaso divergir do que constar dos pareceres ou exames médicos caber-lhe-á o ónus de ter de fundamentar essa divergência com base exclusivamente em critérios técnicos: ou seja, o juiz não tem uma margem legal conformadora diferente da que é colocada aos médicos.

Tendo o Estado, dentro da sua estrutura organizatória, uma administração de saúde não se vê porque carga de água é que se deveria atribuir, no âmbito do mesmo poder executivo, a uma administração diferente da idónea naturalmente para surpreender essa realidade física, psicológica ou intelectual tal actividade de verificação técnica.

Mais: que motivos materiais justificariam a instituição de um controlo da administração tributária sobre a administração não tributária quanto resultado de uma prognose a ser feito com obediência a critérios estritamente médicos?!

Estando a administração executiva do Estado estruturada em função da sua diferente natureza material em torno de diferentes Ministérios (arts. 199º a 201º da CR P ([32]), a intromissão da administração fiscal na área material da saúde seria simplesmente ofensiva dos princípios constitucionais (incompetência material absoluta geradora de nulidade).

Mas a lei contém norma estatuidora da competência da administração de saúde para verificar a deficiência, e, evidentemente, o grau respectivo de acordo com os referentes gradativos definidos pela lei em função do fim específico a que se destinam, em contrário do que acontece em relação à administração fiscal.

Pois bem. Relativamente a esta, a sua competência só poderia ser inferida por um argumento de conexão com o exercício da função tributária. Mas esse é um argumento puramente formal. A relação de prejudicialidade não impõe forçosamente que só ela pudesse praticar o acto. O direito tributário poderá relevar directa e imediatamente a realidade tal como ela já está definida em outro domínio do direito, especialmente se este contende com fenómenos naturalísticos como o nascimento, a doença, a deficiência, a extensão da deficiência em função das diversas capacidades humanas em que pode reflectir-se e a morte.

A lei enuncia exaustivamente, antes e depois do DL. n.º 202/96, quais os critérios genéricos e abstractos segundo os quais deve ser feita a mensuração da deficiência, não restando espaço para o seu preenchimento pela administração fiscal, sob pena desta também ser legisladora.

Mas diferentemente se passam as coisas relativamente à administração de saúde.

Começamos pela Lei n.º 6/71, de 8 de Novembro. Na sua base Vil diz-se ipsis verbis que «compete, designadamente, ao Ministério da Saúde e Assistência:

a) Proceder ao rastreio de deficientes;

Ora a determinação de quem deve ser considerado deficiente e em que percentagem ou grau insere-se na actividade de «rastreio dos deficientes».

E note-se que a lei não pré-ordenou essa actividade de rastreio dos deficientes a certos fins especificamente enunciados. Logo essa operação, à falta de restrição legal, há-de valer para todos os domínios do jurídico, salvo se a lei dispuser expressamente o contrário, como será exigido pela natureza excepcional que tal restrição então terá: *ubi lex non distinguit nec nós distinguere debemus.*

([32]) Cf. J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada,* 38ª edição, págs. 789.

Mas também a repetidamente invocada Lei n.º 9/89, de 2 de Maio contém um preceito equivalente.

Referimo-nos ao seu art. 18º que assim dispõe:

«Os serviços de saúde devem garantir os cuidados de promoção e vigilância da saúde, da prevenção da doença e da deficiência, o despiste e o diagnóstico, a estimulação precoce do tratamento e a reabilitação médico-funcional, assim como o fornecimento, adaptação, manutenção ou renovação dos meios de compensação que forem necessários» (itálico nosso para sobressair a intencionalidade).

O despiste e diagnóstico da deficiência, aqui cometidos aos serviços de saúde, corresponde-se exactamente ao acto de determinação de quem deve ser considerado deficiente, deficiente em razão de que «perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições de capacidade» para usar os termos da mesma lei.

E porque a lei não restringiu a atribuição dessa competência de despiste e diagnóstico, nem a adstringiu a efeitos concretamente delimitados, temos de entender, igualmente, que ela valerá para todos os domínios do juridicamente relevável, a menos que houvesse — e não há — disposição expressa a dizer o contrário do regime regra, como decorre da referida doutrina do Prof. J. Baptista Machado.

Ao contrário, essa competência há-de valer para todos os domínios materiais sobre que dispõe esta lei e entre eles (para além da educação, segurança social, orientação e formação profissional, emprego e transportes) contam-se, também, os concernentes ao sistema fiscal, conforme decorre do seu art. 25º, em relação ao qual se diz que « ...deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade».

Finalmente, e concretizando o que afirmam estas leis, dispõe o DL. n.º 336/93, de 29/9, pelo seu art. 8º n.º 1 al. l) o seguinte:

«Aos delegados concelhios de saúde compete:

I) Efectuar as inspecções médicas determinadas por lei ou regulamento e passar os respectivos atestados».

Ao falarem «de grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente» os termos legais apontam decisivamente para esta outra entidade fora da administração tributária e para a realização por parte da mesma entidade de um acto de «verificação, rastreio, diagnóstico ou despiste» da deficiência segundo os itens e os diapasões de medida definidos pela lei funcionalmente aos diversos fins que tenha em vista.

Relativamente à estabilidade do acto de verificação médica, cabe precisar que em ponto algum do acórdão de 15/12/99 se afirma que o acto em causa, anterior ao regime decorrente do DL. n.º 202/96, conquanto de natureza certificativo-constitutiva, não possa ser revisto pela administração quando o certificado não está de acordo com a realidade, aferida esta segundo os critérios e os padrões de medida estabelecidos na lei.

O acto autónomo por disposição da lei ou por natureza e a consolidação dos seus efeitos em relação ao particular em caso de falta de atempada impugnação não preclude a possibilidade da administração vir a afastar os efeitos antes definidos por ele caso constate que ele assenta em pressupostos falsos.

O único obstáculo à eventual revisão com base em tal ilegalidade só poderão ser os prazos de caducidade ou de prescrição do imposto.

Mais. Correspondendo a «controlos de legalidade referentes a qualidades ou situações pessoais», ou seja, segundo o sentido da lei existente à data em que essa qualidade ou situação releva ou ainda releva, essa revisão nunca poderá ser operada com base num critério normativo editado só posteriormente a ele ou, desde que ultrapassado o período de revogação por ilegalidade, com base num entendimento de que o sentido da lei sob a qual se efectuou a verificação era outro.

De qualquer forma, essa revisão sempre teria de ser levada a cabo apenas pela autoridade administrativa que procedera à verificação de tal situação, tendo a administração fiscal de aceitar como fazendo fé o conteúdo do acto dado a conhecer pelo atestado.

Questão diferente será a da falsidade do documento ou do atestado certificativo do conteúdo do acto verificativo, essa sim sempre cognoscível pela administração fiscal, na sua actividade de valoração das provas, dentro dos parâmetros legais estabelecidos relativamente à sua força probatória.

No caso em apreço, a administração fiscal não questionou a correspondência à realidade do atestado, quando vista esta pelo sentido da lei que foi aplicado no acto de verificação da deficiência e que este tribunal entende dever também ser relevado ainda no momento em que a deficiência em causa deve projectar os seus efeitos na tributação do concreto rendimento; o que a administração fiscal discute é a correcção da determinação desse sentido da lei, por entender erradamente que deve ser outro e, consequentemente, também outro o resultado da verificação médica.

De tudo flui, pois, a bondade da solução jurídica adoptada pela maioria deste tribunal ([33]).

Deste modo bem julgou o acórdão recorrido a questão que lhe foi posta, não merecendo o recurso provimento.

C — A decisão.

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar o douto acórdão recorrido.

Sem custas por delas estar isento a recorrente.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo* (vencido consoante declaração junta).

Declaração de voto

Vencido, porque o acto de exame ou avaliação médica é um acto instrumental, acto de prova, onde não está presente a operância funcional que caracteriza o acto administrativo autónomo, prejudicial em relação ao reconhecimento do beneficio.

É assim que a lei o qualifica na expressão dos arts. 25º/3 do CIRS é 44º/5 do EB17 quando se lhe refere -" devidamente comprovada pela entidade competente¿ o que significa que a entidade médica habilitada tecnicamente opera no acto comprobatório no domínio da instrução, com efeitos meramente procedimentais e não na produção de actos principais de um procedimento decisório.

1 Actos bem diferentes deste serão os qualificativos de direito, como, por exemplo, os que assimilam certos agentes administrativos a agentes

([33]) Cf, *Código do Procedimento Administrativo,* 2.ª ed. de Esteves de Oliveira, Costa Gonçalves e Pacheco de Amorim, p. 556, onde os AA sublinham que exames médicos para efeitos similares (reforma, aposentação) não podem, em princípio, ser considerados actos administrativos.

cio pessoal diplomático ou os que se compreenderem no âmbito da disciplina imposta por certas entidades, caso da Inspecção de Seguros e Banco de Portugal, cuja determinação basta para dar por constituídas provisões para efeitos do dedução tributária.

E, em geral, os actos da competência própria de certos órgãos, ora integrados na ordem hierárquica da AF, ora de serviços diferentes, ora ainda de serviços auxiliares da AF, no campo dos chamados actos prejudiciais, onde é possível descortinar autonomia processual relativamente ao acto prejudicado, bem patente na impugnabilidade directa daqueles e independente da deste.

Havendo, então, dever de conformação pela Administração Fiscal.

2 Pelo conteúdo dos actos prejudiciais, fundado na preclusão processual das questões neles versadas, o que não ocorre in casu, onde a lei não conferiu competência. Como tal, sempre à Administração Fiscal era lícito exigir novo atestado certificativo de outra avaliação médica, de acordo com os critérios que aquela entretanto fixasse, pois é ela que compete o preenchimento do conceito indeterminado de invalidez permanente, relevante para efeitos de dedução no IRS aos rendimentos de trabalho e outros efeitos ligados a este imposto.

Assim concederia provimento ao recurso.

Ernâni Figueiredo.

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Recurso com fundamento de Julgados Requisitos. Convite para aperfeiçoamento de requerimento.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Em recurso com fundamento em oposição de julgados, é imprescindível a indicação no requerimento de interposição de recurso de um acórdão em conflito com o recorrido.

2 — É legalmente admissível despacho de aperfeiçoamento de requerimento de interposição de recurso jurisdicional.

3 — Esse aperfeiçoamento só é possível relativamente a requerimentos que enfermem de deficiências formais, visando suprimi-Ias, por forma a que os interessados possam atingir com eles os objectivos que pretendiam, mas não pode consubstanciar-se numa substituição do conteúdo dos requerimentos, com formulação de pedidos distintos daqueles que, com deficiências formais, formularam.

4 — Não há lugar a aperfeiçoamento de requerimento de interposição de recurso apresentado, sem deficiências formais, sem qualquer referência a oposição de julgados e sem indicação de qualquer acórdão em oposição com o recorrido, pelo facto de só ser admissível recurso com fundamento em oposição de julgados.

Recurso n.º 25 191. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Neste processo, foi impugnado no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa uma decisão de indeferimento de uma reclamação graciosa.

Aquele Tribunal. julgou improcedente a impugnação, por sentença de 25-12000.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, que negou provimento ao recurso, por acórdão de 22-11-2000.

O impugnante apresentou então o requerimento que consta de fls. 68, em que declara que «tendo sido notificado do douto acórdão proferido nos presentes autos, vem do mesmo interpor recurso para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário, ao abrigo do disposto nos arts. 103. 103.º, n.º 1, da LPTA».

Este requerimento foi indeferido por despacho do relator de 31-1-2001, com os seguintes fundamentos:

— o referido acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo foi proferido em 2.º grau de jurisdição, em recurso jurisdicional interposto de decisão de um Tribunal Tributário de 1.ª Instância;

—com a alteração introduzida pela Lei n.º 11/93, de 6 de Abril, na alínea a) do art. 30.º do E.T.A.F., o Pleno da Secção deixou de ter competência para o conhecimento de recursos contenciosos de acórdãos da Secção proferidos em 2.º grau de jurisdição, excepto os que tiverem por fundamento oposição de julgados.

—não tendo sido invocada oposição de julgados como fundamento do recurso, este não é admissível.

Inconformado com este despacho, o impugnante vem reclamar para a conferência, com os seguintes fundamentos:

1. O ora recorrente, cfr. bem se afirma no douto despacho que ora se reclama, ao interpor o seu requerimento de recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário, pretende recorrer do acórdão proferido em 2º grau de jurisdição com fundamento na oposição de julgados.

2. Para o que, aliás, tem competência como é afirmado no douto despacho supra-identificado.

3. É certo que tal fundamento não decorre expressamente do requerimento de interposição de recurso e que só por mero lapso tal não foi referido.

4. No entanto, salvo melhor e mais douta opinião, o predito requerimento de interposição de recurso poderia e deveria, nos termos e para os efeitos do que se dispõe no art. 508º do CPC, supletivamente aqui aplicável, ser passível de despacho de aperfeiçoamento, porque o mesmo se impunha.

5. Impunha-se, salvo melhor e mais douta opinião, atento por um lado, o que se prevê em termos de competência do Pleno nomeadamente para conhecer da oposição de julgados, nos termos do disposto no art. 30º al. a) ETAF e o facto de tal oposição de julgados existir efectivamente no acórdão proferido por esta Secção.

Nestes Termos, requer-se, muito respeitosamente a V. Ex.ª se digne ordenar despacho de aperfeiçoamento (art. 508º C.P.C), porque se verifica haver oposição de julgados no acórdão proferido por esta Secção e é dessa oposição que se pretende recorrer para o Peno da Secção do Contencioso Tributário, não tendo a mesma sido referida no respectivo requerimento, por mero lapso.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser indeferido o requerido, pelas seguintes razões:

— O poder-dever de o Juiz convidar as partes ao aperfeiçoamento das peças processuais está tipificado (cfr, v.g., os arts. 508.º e 690.ª do C.P.C.), até porque «os termos em que se desenvolverá a função jurisdicional encontram-se prefixados e regulamentados na lei, não podendo aquela função actuar-se por formas diversas das legais» (Anselmo de Castro, *Lições de Processo Civil,* V 1, p. 34) .

— Ora, no que toca à interposição de recurso jurisdicional, a lei processual não prevê qualquer convite de aperfeiçoamento — até porque aqui se está em pleno domínio do princípio dispositivo.

— Acresce que o indicado art. 508.º do C.P.C. não tem aplicação nesta fase processual.

2 — Como se vê por este requerimento, o recorrente não contesta a fundamentação da decisão contida no despacho reclamado, defendendo apenas que cometeu um lapso, pois pretendeu recorrer «com fundamento na oposição de julgados», pelo que deve ser convidado para aperfeiçoar o referido requerimento.

Apesar da inexistência de norma expressa que preveja a possibilidade de serem proferidos despachos visando o aperfeiçoamento de requerimentos de interposição de recurso jurisdicional, não é de recusar a sua aplicação nesta matéria, pois as razões, ligadas ao interesse em evitar que as partes percam a causa por motivos formais, que justificam que se formulem convites para correcção dos articulados, valerão relativamente a qualquer pedido que as partes formulem no processo.

Relativamente aos despachos de interposição de recurso, a possibilidade de despachos de aperfeiçoamento é mesmo defendida na doutrina, como é o caso de CASTRO MENDES, *Direito Processual Civil — Recursos,* páginas 155-156.

São indicados como exemplos os casos em que o recorrente deixa em dúvida, no requerimento de interposição de recurso, se recorre de toda a decisão ou apenas duma parte, e de que parte, e o caso de entre o momento da interposição do recurso e o da prolação do despacho de admissão falecer uma das partes e dever ser declarada suspensa ou extinta a instância.

Por outro lado, este Supremo Tribunal Administrativo tem proferido despachos de aperfeiçoamento, no âmbito do contencioso tributário, designadamente em situações em que em recurso interposto de decisão da 1.ª instância não é indicado o tribunal para o qual se pretende recorrer.

Assim, há razões que justificam a admissibilidade de despachos de aperfeiçoamento, nesta matéria.

3 — No entanto, como despachos de aperfeiçoamento devem entender-se os que visem corrigir erros de requerimentos apresentados pelos interessados, mas não a alteração do próprio conteúdo de pedidos devidamente formulados.

Isto é, uma coisa é o aperfeiçoamento dos requerimentos formulados, que enfermem de deficiências formais visando suprimi-las, por forma a que os interessados possam atingir com eles os objectivos que pretendiam; outra coisa, substancialmente diferente, é o Tribunal dar oportunidade às partes de substituírem requerimentos, formulando pedidos distintos daqueles que, com deficiências formais, formularam.

No caso dos autos, é, manifestamente, uma situação deste último tipo que ocorre.

Na verdade, o requerimento apresentado contém todos os requisitos formais necessários para um requerimento de interposição de recurso, sendo dirigido ao Tribunal que proferiu a decisão, manifestando a intenção de recorrer, indicando a decisão de que se recorre, identificando o Tribunal ao qual dirige o recurso e a norma legal ao abrigo do qual ele é interposto.

Está-se, portanto, perante um requerimento perfeito de interposição de recurso, à face do preceituado no art. 685.º, n.º 1, do C.P.C. que, por isso, não necessita de qualquer correcção.

Por outro lado, o referido requerimento não obedece aos requisitos mínimos exigidos para interposição de recurso com fundamento em oposição de julgados, pois não invoca oposição entre ele e qualquer outra decisão, não identifica esta hipotética decisão em conflito coma recorrida, nem é indicada qualquer norma legal que preveja tal tipo de recurso.

Assim, é evidente que o que o recorrente pretendeu interpor não foi um recurso com fundamento em oposição de julgados, mas sim um recurso ordinário sem tal fundamento.

Isto confirma-se, aliás, pela própria reclamação, em que o recorrente mostra não conhecer o regime dos recursos com fundamento em oposição de julgados, pois dela transparece que pensa que a oposição relevante é intrínseca à própria decisão recorrida, como se vê pela afirmação de «o facto de tal oposição de julgados existir efectivamente no acórdão proferido por esta Secção».

Na verdade, com resulta do preceituado na norma que prevê recursos com fundamento em oposição de julgados de acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo para o respectivo Pleno [art. 30.º, alínea b), do E.T.A.F.], a oposição que releva é entre o acórdão de que se recorre e outro acórdão, da mesma Secção ou do respectivo Pleno e não entre a posição que fez vencimento e a de um dos Juízes que ficou vencido, como pressupõe a reclamante.

Por outro lado, sendo obrigação do recorrente no recurso por oposição de julgados, a indicação do acórdão que se entende estar em oposição com o recorrido, esta indicação é imprescindível no respectivo requerimento de interposição de recurso, uma vez que, se assim não fosse, estar-se-ia a conceder ao recorrente uma maior período de tempo do que o previsto por lei para fundamentar um recurso desse tipo.

Isso mesmo está expressamente previsto no n.º 1 do art. 765.º do C.P.C., na redacção anterior à reforma operada pelos Decretos-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Setembro, e 180/96, de 12 de Dezembro, que este Supremo Tribunal Administrativo tem entendido, uniformemente, continuar em vigor nos contenciosos tributário e administrativo,

por inexistirem normas aplicáveis nas leis processuais administrativas e tributárias ([1]).

Assim, acordam em confirmar o despacho reclamado, indeferindo-se a reclamação.

Custas pelo reclamante, com 15.000$00 de taxa de justiça.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Vítor Meira.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Custas. Incidente anómalo. Responsabilidade do requerente.

Doutrina que dimana da decisão:

I — De harmonia com o disposto no art. 448º n.º 1 do CPC cabe ao requerente a responsabilidade das custas correspondentes à actividade processual desenvolvida por actos ou incidentes supérfluos.

II — E estes são, na definição constante do disposto no n.º 2 do referido preceito da lei adjectiva comum, os actos ou incidentes desnecessários para a declaração ou defesa do direito.

Recurso n.º 25 456, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorridos a JEUMA — Frigoríficos de Viana, S. A., e outros e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Luís Miguel Rodrigues, advogado, convenientemente identificado nos presentes autos, notificado do despacho de fls. 189 que lhe indeferiu anterior pedido de *"... desentranhamento da procuração constante dos autos e a consequente devolução à Repartição de Finanças de Viana do Castelo com a finalidade de ser incorporada nos processos de recurso de decisão de aplicação de coima identificados"* (cfr. requerimento de fls. 187) e o condenou nas custas do incidente, requereu agora, nos termos do invocado art. 111º n.º 2 da LPTA, que, sobre

([1]) Neste sentido podem ver-se os acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo de 24-4-1996, proferido no recurso n.º 36643 (publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 456, página 253), de 7-5-1996, proferido no recurso n.º 36829, de 25-6-97, proferido no recurso nº 33061, e de 31-3-98, proferido no recurso nº 41058.

Relativamente ao Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA pode ver-se sobre a questão o acórdão de 30-4-97, proferido no recurso n.º 20917, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 466, página 337, além de referências explícitas à aplicação daquelas normas do C.P.C. nos acórdãos de 9-7-1997, proferidos nos recursos n.ºs 14516 e 21082.

No entanto, mesmo quando não há uma apreciação explícita da questão, o Pleno da Secção de Contencioso Tributário tem feito aplicação da tramitação contida nos indicados arts. 763.º e seguintes.

Por isso, deverá entender-se que as normas dos arts. 765.º a 767.º do C.P.C. são aplicáveis aos recursos baseados em oposição de acórdãos no âmbito do contencioso administrativo.

aquele despacho do relator e na parte em que o mesmo o condenou nas custas do incidente, recaia acórdão que, porventura, reformule a decisão reclamada e o não condene, nem à parte que representa, nas custas fixadas.

Sustenta que o questionado segmento do despacho reclamado viola o disposto nos artigos 16º do Código das Custas Judiciais *ex vi* dos arts. 66º da Tabela de Custas do STA e 446º do CPC,

E alega, para tanto, em síntese e fundamentalmente, que:

a) nunca foi notificado de qualquer decisão administrativa ou judicial da qual constasse que o processo de contra-ordenação instaurado ao seu cliente Dr. José Joaquim Marques de Almeida corria juntamente com o processo de contra-ordenação movido contra a sociedade Gelima Frigoríficos de Viana, SA, sociedade que não representa;

b) sendo que o único acto que o ora reclamante praticou em nome daquele foi o recurso das decisões administrativas que o condenaram em diversas coimas e de cuja sorte nada sabe, por nada lhe ter sido notificado.

e) A haver incidente anómalo ele é imputável à administração ou ao tribunal de 1ª instância que não notificaram o ora reclamante, em nome do seu cliente, dos despachos que eventualmente hajam sido proferidos

f) Mesmo a ser admissível em abstracto a existência de um incidente processual anómalo a condenação nas custas apenas poderia ser imposta à parte representada pelo ora reclamante e não pessoalmente a este, pois não agiu com má-fé, nem extravasou os poderes que lhe foram conferidos pelo mandato forense.

No dito e indeferido requerimento o Reclamante, invocando notificação que lhe fora transmitida do acórdão neles proferido a fls. 172 a 174 e documentada a fls. 186, A/R n.º 3043, alegara que

a) *"... não é mandatário constituído nos autos."*

b) *"Apenas representa o Ex.mo Sr. Dr. José Joaquim Marques de Almeida ... em recursos judiciais apresentados no âmbito de processos de contra ordenação n.º ...595/96... da Repartição de Finanças de Viana do Castelo e ao abrigo do art.º 213º do C.P.T., aguardando a tramitação subsequente."* e que,

c) *"... no âmbito do presente processo não foi o ora exponente notificado de qualquer outro acto processual, pelo que, só por manifesto lapso se pode encontrar junta a procuração conferida..."*

O reclamado despacho, mediante prévia audição da Fazenda Pública e do Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, indeferiu aquele requerimento e condenou nas custas do incidente por ele provocado o seu signatário, o ora Reclamante, no invocado pressuposto de que, ao contrário do alegado, *"A procuração junta titula mandato ao abrigo do qual o Requerente elaborou e subscreveu o requerimento de fls. 90 oportunamente junto aos presentes autos:"*

Notificada de novo a Fazenda Pública do ora requerido - cfr. fl. 196 -, nada disse.

Ouvido o Ex.mo Magistrado do Ministério Público - cfr. despacho de fls. 196 e parecer de fls. 197 e 198 -, pronunciou-se este Ilustre Magistrado pelo indeferimento da presente reclamação com base no sustentado entendimento de que, ao contrário do que alegara o ora Reclamante, a procuração junta aos autos não o fora por lapso, como, aliás, resulta de fls. 90 a 94, e que a actividade desenvolvida pelo tribunal quanto a este anómalo incidente tinha que ser tributada,

". . . sendo responsável pelo pagamento das custas o requerente, que foi quem deu causa a essa actividade e agiu em nome próprio."

Colhidos os vistos legais - cfr. fls. 199 e 199 v.º -, cumpre decidir.

Questiona-se apenas a imposta condenação em custas pelo incidente provocado com o indeferido requerimento.

Ora, dispõe o art. 448º do CPC que a regra geral consagrada no invocado art. 446, da responsabilidade das custas caber à parte que lhe deu causa e tiver ficado vencido na acção ou processo, *". . . não abrange os actos e incidentes supérfluos. . ."* (n.º 1), pois que, *"As custas destes actos ficam à conta de quem os requereu;. . .",* como se explicita no seu n.º 2, depois de se definir também o que deve entender-se por incidente supérfluo *". . . os actos e incidentes desnecessários para a declaração ou defesa do direito".*

Porque assim e compulsados os presentes autos importa antes confirmar o reclamado despacho e, consequentemente, indeferir agora a reclamação apresentada.

Com efeito, o indeferido requerimento constituiu incidente anómalo da responsabilidade de quem o subscreveu, daí o seu aceite indeferimento, que, nos termos expostos, envolve a consequente responsabilidade deste pelo pagamento das custas correspondentes à actividade processual indevidamente desenvolvida, pois que, como se relatou e decorre dos autos, aquele pedido traduziu efectivamente *"ocorrência estranha ao desenvolvimento normal da lide"* (cfr. art. 16º do Código das Custas Judiciais). Atente-se, para tanto, no decidido pelo proferido acórdão e no objecto dos presentes autos de recurso da decisão de aplicação de coimas - no mesmo sentido pode ver-se acórdão desta Secção de 05.04.2000, proferido no processo n.º 24.838.

Acresce ainda, ao contrário do sustentado pelo Reclamante, que não colhem aqui e para o efeito qualquer utilidade ou procedência as invocadas razões atinentes ***à boa ou má-fé*** *do Requerente,* nem à forma como entendeu desempenhar o mandato que lhe foi conferido pela procuração junta,

Como também para tanto não colhem as invocadas circunstâncias de não ter sido pessoalmente notificado, e devia tê-lo sido, das decisões administrativas que na sequência do recurso judicial interposto - cfr. fs. 90 dos autos - e do requerimento depois apresentado - cfr. fl. 100 de que, aliás, o seu constituinte veio a beneficiar - cfr. despachos de fls. 103 e 119 e 120 -, nem a circunstância de, sem que tal fosse devido, lhe ter sido depois transmitida a notificação do acórdão proferido a fls. 172 e seguintes.

Daqueles, porque envolviam deferimento das pretensões que sufragara, deste porque não era já, em consequência daquelas decisões administrativas, arguido nos autos.

Em face do exposto e sem necessidade de outros considerandos, acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir a reclamação apresentada, assim mantendo quanto às questionadas custas o despacho do relator de fl. 189.

Custas pelo Reclamante, fixando a taxa de justiça em 15.000$00.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Lúcio Barbosa — Baeta de Queiroz* (voto a acórdão apenas na consideração de que, não tendo o requerente reagido contra a indeferimento da seu pedido de devolução da procuração, não o pode fazer centra a consequente condenação em custas).

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1.ª Instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito artigo 32º n.º 1 al. b) do ETAF e artigo 167º do CPT;

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigo 42º n.º 1 al. a) do ETAF.

Recurso n.º 25479; Recorrente: Roda Dentada-Design, Comunicação Visual e Impressão, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a decisão do TT de 1ª Instância de Lisboa que, dando procedência à questão prévia suscitada pelo Ministério Público ordenou a remessa dos autos à Repartição de Finanças com vista ao prosseguimento dos mesmos de harmonia com o sufragado entendimento de que nos termos do aplicável art. 278º n.º 1 do CPPT o tribunal só conhece das eventuais reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final, dele interpôs recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo a reclamante Roda Dentada - Design, Comunicação Visual e Impressão, L.da, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, formulando as pertinentes conclusões - cfr. alíneas A) a T) de fls. 355 a 358 -, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º n.º 4, 32º n.º1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF por, em seu esclarecido entender, o presente recurso não versar exclusivamente matéria de direito.

Uma vez que, aduz, nas conclusões A), C) e D) das suas alegações a Recorrente invoca factos não estabelecidos na decisão recorrida e dos quais retira consequências jurídicas e que, por isso, o presente recurso não versa, como deveria, exclusivamente matéria de direito pelo que,

De harmonia com os referidos preceitos legais, reclama decisão que, acolhendo o entendimento sufragado, declare a suscitada incompetência em razão da hierarquia.

Notificada a Recorrente sobre a "questão prévia" assim suscitada - art.º 704º do CPC -, nada lhe opôs.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Em primeiro lugar e prejudicialmente da suscitada questão prévia.

Questão que, adiante-se desde já, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público, nas apontadas conclusões das suas alegações os Recorrentes invocam factos que não só não foram estabelecidos pela sindicada decisão, como, nela, não foram naturalmente levados em conta ou considerados.

Alega, com efeito e além do mais, que:

"A) Por requerimento datado de 06.10.99, a ora Recorrente deduziu um incidente de suspensão da instância nos termos conjugados dos artigos 2º alínea f) do Código de Processo Tributário e artigo 279º do Código de Processo Civil;

C) Do despacho do Juiz Distribuidor datado de 18.11.99, resultava que dedução pela ora Recorrente do referido incidente de suspensão da instância deveria ser junto aos autos de execução fiscal, seguindo a tramitação que cabe aos incidentes; e que

D) Acontece que por decisão datada de 18.11.99, o Ex.mo Senhor Chefe da Repartição de Finanças do 14º Bairro Fiscal de Lisboa limitou-se a ordenar o prosseguimento dos autos de execução fiscal, violando assim o despacho do Juiz distribuidor datado de 18.11.99.

Significa isto que a controvérsia proposta nas alegações e conclusões do presente recurso se não circunscreve, como deveria, exclusivamente a questões e matéria de direito e, que, por isso mesmo, procede integralmente a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo,

Já que, na verdade e nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, é antes o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, o hierarquicamente competente para dele conhecer.

Esta é a constantemente afirmada, pacífica e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Assim e ante o disposto no art. 705º nº 1 do CPC para o julgamento sumário pelo Relator, até por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades.

Nos termos dos invocados arts. 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e 167 do CPT, com referência ao art. 109 n.º 2 daquele estatuto.

Acordam os Juízes desta Secção em julgar procedente a "questão prévia" suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso.

Indicando como competente, para tanto, a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente fixando a taxa de justiça em 20.000$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz.* — *Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Emolumentos notariais. Inconstitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

O art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Decreto-Lei n.º 397/83, de 2 de Novembro, é organicamente inconstitucional, pois foi aprovada sem autorização legislativa sendo certo que estabeleceu um imposto sem carácter remuneratório do serviço prestado.

Recurso n.º 25 552; Recorrentes: PRAEDIUM — Desenvolvimento Imobiliário, SA e Fazenda Pública; Recorridos: os mesmos; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes (por vencimento).

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

PRAEDIUM - Desenvolvimento Imobiliário, SA, com sede na Avenida da Boavista, 1245, 5º andar, Porto, deduziu a presente impugnação judicial contra liquidação de emolumentos notariais no montante de 5 262 000$00, por ocasião e em virtude da celebração da celebração de uma escritura pública de compra e venda de imóveis, no 1º Cartório Notarial do Porto, em 29.VII.1996.

O Mmo. Juiz de Direito do 2º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto julgou a impugnação improcedente.

Inconformados, recorrem para este STA a impugnante e a Fazenda Pública, esta na medida em que a sentença julgou a impugnação judicial como meio próprio e a Fazenda Pública, representada por funcionário da DGCI, com legitimidade para representar a entidade liquidadora de emolumentos notariais.

A alegação da impugnante culmina com as seguintes conclusões:

1ª - A liquidação de emolumentos no montante de 5 262 000$00, de que a Rct. foi alvo, está ferida de invalidade, devendo, por isso, ser anulada com todas as consequências;

2ª - Com efeito, o art. 5º da Tabela dos Emolumentos do Notariado, com a redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 397/83, de 2.XI, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o n.º 2 do art. 106º e a al. i) do n.º 1 do art. 168º da Constituição - aos quais correspondem, actualmente, o n.º 2 do art. 103º e a al. i) do n.º 1 do art. 165º;

3ª - Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 5º da Tabela dos Emolumentos do Notariado se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

4ªA desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boa verdade, uma receita abstracta - um imposto - , sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo, sem estar habilitado por competente autorização legislativa;

5ª - Quando assim se não entenda, sempre teria de conceder-se em que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado

em troca, com que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266º da Constituição);

6ª - Pouco importa que a contrapartida do acto seja proporcional ao "seu valor económico", à "vantagem económica ou jurídica que a prática do acto tem para o utente" (no que não se concede), ou se mantenha o carácter bilateral mesmo no que excede o custo do serviço, pois, embora se possa de facto atender, na determinação do montante da taxa, ao valor da actividade da Administração, ou prosseguir com as taxas finalidades redistributivas, nunca poderá desembocar-se num quantitativo substancialmente superior ao custo da actividade administrativa: "as taxas não devem proporcionar à administração pública quaisquer receitas adicionais";

7ª A sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação e aplicação, o n.º 2 do art. 106º e a al. i) do n.º 1 do art. 168º da Constituição (aos quais correspondem, actualmente, os arts 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, al. i), e o art. 266º, 2, da CRP.

Contra-alegando, a Fazenda Pública conclui:

a) Não é o facto de os conservadores e notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado que permite, só por si, inferir que os mesmos são um imposto.

b) Os emolumentos notariais e registrais são devidos pela utilização obrigatória de bens semipúblicos.

c) Os emolumentos notariais e registrais são a quantia paga ao Estado por essa contraprestação.

d) Os emolumentos notariais e registrais são receitas tributárias qualificáveis como taxas.

e) A fixação do emolumento em causa por decreto-lei não contende com o princípio constitucional da legalidade do imposto.

Por seu lado, a alegação de recurso da Fazenda Pública conclui do seguinte modo:

1. O processo judicial tributário tem o seu âmbito de aplicação restringido à tutela judicial dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria fiscal - cfr. artigo 118º n.º 1 do CPT.

2. Segundo a doutrina matéria fiscal é matéria de impostos, não compreendendo tal matéria as taxas.

3. Só os actos tributários praticados por autoridade fiscal poderão ter natureza definitiva nos termos do artigo 18º do CPT e que se saiba e salvo melhor os notários e os conservadores não são autoridades fiscais.

4. Mesmo praticado pela autoridade fiscal competente, nem sempre o acto tributário é definitivo - cfr. v.g. artigo 112º do CIRC.

5. A impugnação judicial não é o meio próprio para sindicar a liquidação de emolumentos por a não se entender assim, se fazer tábua rasa do preceituado no p. º 2 do artigo 9º do Civil ao dispor que «não pode, porém ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei dm mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso», dado a conta sindicada estar sujeita à via do recurso hierárquico necessário a que aludem os artigos 166º e segs. do Código do Procedimento Administrativo, face ao disposto nos artigos 69º do Decreto-Lei n.º 519-F2/79, de 29/12 e 139º e segs. do Decreto Regulamentar n.º 55/80, de 8/10, como se pronunciou o Ex.mo Director-Geral dos Registos e Notariado pelo seu despacho n. º 35/96 e de que se anexa fotocópia.

6. Nem os artigos 62º n.º 1 alínea a) e 121º do ETAF prejudicam ou revogaram o recurso contencioso subsequente à via do recurso hierárquico necessário em matéria administrativa ou fiscal - cfr. v.g. art.s 26º n.º 1 alínea e) e 32º alínea c) também do ETAF, redacção original.

7. A via do recurso hierárquico necessário não viola. a garantia constitucional da accionabilidade dos actos administrativos, como insistentemente vem decidindo o TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, de que é paradigma o Acórdão n.º 105/99, de 10/2/99, in *DR* II Série n.º 113, de, 15/5/99.

8. Inconstitucional é a sua não observância por violação dos artigos 25º n.º 1 da LPTA e 267º n.º 2 da CRP.

9. Não nos parece de acompanhar a jurisprudência que imputa ao representante da Fazenda Pública, mero funcionário da Direcção-Geral dos Impostos, legitimidade para representar a entidade liquidadora dos emolumentos, mormente a do douto Acórdão de 98.11.04 do Venerando STA, Rec. n.º 23 037, in CTF, n. º 392, pp. 357 a 363 por face aos argumentos expendidos carecer de justificação a representação da Fazenda Pública individualizada para a Direcção-Geral dos Impostos e Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, estas até tuteladas pela mesma Secretaria de Estado, nem o nº 1 do artigo 42º do CPT carecia das especificações que contem, o que demonstra que na ausência de lei expressa e a interpretar-se em tal sentido os artigos 37º, alínea b), 42º e 154º, alínea c) do CPT se viola de forma inequívoca o principio da descentralização democrática da administração publica consagrado nos artigos 6º n. º 1 e 267º n. º 2 da Constituição da República Portuguesa.

10. O artigo 42º n.º 1 alínea a) do CPT ao prescrever que o representante tia Fazenda Pública representa a administração fiscal, esta é tão-só a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) - cfr. artigo 1º do Decreto-Lei n.º 363/78, de 28/11, artigo 1º do Decreto-Lei n.º 408/93, de 14112 e artigo 1 º do Decreto-Lei n.º 366/99, de 18/9.

11. A não haver quem represente a entidade liquidadora dos emolumentos, não é lícito julgar por ausência de contraditório e demonstra o contrário» que a impugnação judicial não é o meio próprio.

12. A douta decisão recorrida violou as normas legais citadas.

A atinente contra-alegação da impugnante remata com as seguintes conclusões:

1ª - Sendo tributo "a prestação patrimonial estabelecida pela lei a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, com o fim imediato de obter meios destinados ao seu financiamento", não pode questionar-se a natureza tributária das receitas designadas por emolumentos, cuja qualificação como taxas é, aliás, objecto de um vasto consenso na jurisprudência e doutrina;

2ª - Mesmos os emolumentos que revertem directamente e apenas em benefício dos agentes relacionados com o serviço por que são devidos serão sempre "importâncias de carácter tributário", constituindo, quando muito, um *tertium genus,* distinto dos impostos e das taxas;

3ª - O ponto, de resto, é irrelevante no que concerne aos emolumentos notariais e registrais, que representam, justamente, uma receita dos serviços (os serviços, e não os funcionários, é que a cobram e dela são titulares), estando afectos a todas as despesas a cargo do Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça, ou seja, a todas as despesas respeitantes à existência e funcionamento dos referidos serviços (arts. 65º e 66º do Dec.-Lei nº 519-F2/79, de 29.12);

4ª - De todas as formas, "preços" ou receitas patrimoniais é que eles não são com certeza, dado que a sua cobrança se dá a propósito da prestação de serviços que são, por essência, da titularidade do Estado, de acordo com a concepção política dominante na sociedade, não se fazendo, por essa razão, objecto de oferta e procura num mercado e não resultando a correspondente obrigação de um acordo de vontades, antes revestindo natureza de uma obrigação legal (de direito público), fixada com independência de critérios de mercado;

5ª O entendimento de que impugnação dos erros de conta se faz através de reclamação para o notário, recurso hierárquico e, obtido o acto definitivo, recurso contencioso para a 1ª Secção do Supremo Tribunal de Justiça, só foi legítimo enquanto o regime, a propósito, resultava da conjugação do art. 69º do Dec.-Lei nº 519-F2/79 e dos arts. 139º e segs. do Decreto Regulamentar nº 55/80, de 8/10, por um lado, com as regras gerais de impugnação dos actos administrativos, por outro lado, designadamente com a regra de que a competência para conhecer dos actos administrativos respeitantes a tributos cuja liquidação não estivesse a cargo da administração fiscal cabia aos tribunais administrativos e com a regra de que o acesso aos mesmos tribunais pressupõe que previamente se esgote a via hierárquica graciosa;

6ª - Nenhum preceito do Dec.-Lei nº 519-F2/79 ou do Decreto Regulamentar nº 55/80, com efeito, atribui competência para conhecer das impugnações de contas aos tribunais administrativos, ou recolhe especificamente para esta matéria o princípio de exaustão dos meios graciosos;

7ª - Ora os dados legais entretanto editados, já pelo significado que revestem em si mesmos, já pela nova luz que deitam sobre preceitos antigos, implicaram o afastamento das sobreditas regras gerais;

8ª - É assim, por um lado, que, à face do ETAF [arts. 32º, als. c) e d) 41º, al. b) e 62º, nº 1, al. a), "o conceito (subjectivo) de Administração Fiscal, que servia antes de suporte à distinção de competência entre os serviços de justiça fiscal e de justiça administrativa, deu lugar a um conceito objectivo], de administração fiscal, abrangendo todos os actos que sejam materialmente fiscais, independentemente do âmbito ou sede em alue forem praticados e do estatuto e hierarquia do seu autor";

9ª - Demais disso, com a entrada em vigor do Código do Processo Tributário [vejam-se, entre outros, os arts. 10º, 33º, 37º, al. c), 71º, al. f) e 233º, al. a)], passou a ser inquestionável que, no direito positivo português do contencioso tributário, a matéria "tributária" "fiscal", não se restringe aos impostos estendendo-se a outras receitas que a doutrina mais significativa e representativa considera igualmente tributos -designadamente às taxas, nelas compreendidas os emolumentos;

10ª - É assim apodíctico que, hoje em dia, os emolumentos são "receitas tributárias" e os actos da respectiva liquidação "actos tributários" para efeitos, respectivamente, do art. 629, nº 1, al. a), do ETAF e dos arts. 18º e 118º do C. P. T.;

11ª - Daí, por conseguinte, que sejam os tribunais tributários de 1ª instância os competentes para conhecer dos recursos dos actos de liquidação dos emolumentos e daí, igualmente, que esses actos se tenham de haver como definitivos, enquanto praticados por autoridade competente em razão da matéria, e, por conseguinte, passíveis de uma imediata impugnação contenciosa;

12ª - Os próprios arts. 69º, n.os 4 e 5, do Dec.-Lei nº 519-F2/79 e 138º e 139º do Dec. Regulamentar nº 55/80, de resto, dão suporte literal à ideia de que as reclamações são meios alternativos da imediata impugnação contenciosa dos actos de liquidação dos emolumentos;

13ª - Aliás, se o sentido dos arts. 69º do Dec.-Lei nº 519-F2/79 e 138º e 139º do Dec.- Regulamentar nº 55/80 fosse efectivamente o de configurar a utilização da via administrativa como precedente obrigatório do recurso contencioso, então tais preceitos ou estariam afastados pelo art. 18º do C. P. T., ou seriam inconstitucionais, por violação do art. 268º, nº 4, da Constituição (que, na redacção de 1989, admite o recurso contencioso de anulação de qualquer acto que lese esferas jurídicas:.- como é o acto do notário, fixando o valor da respectiva conta - sem dependência do requisito da definitividade jurídica constante do texto anterior);

14ª - Seriam ainda inconstitucionais, por violação do art. 214º, nº 3, da Constituição, aqueles dos preceitos que vêm de ser referidos que hipoteticamente atribuíssem competência a jurisdição diversa da tributária (sendo certo que os anteriores ao ETAF teriam então sido revogados pelo art. 121º deste diploma);

POR OUTRO LADO:

15ª - Do disposto nos arts. 42º, 131º, nº 1, e 154º, al. c), todos do CPT, resulta que no processo de impugnação cabe ao RFP a representação da 7587373 Fazenda Nacional ou das outras entidades competentes para a liquidação;

16ª - E não se suscitam, no caso dos autos, problemas de inconstitucionalidade, já que não há uma autonomia e uma descentralização que clamem por uma representação própria da entidade liquidadora;

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) No dia 29.VII.1996, por ocasião e em virtude da celebração da escritura pública de compra e venda de imóveis celebrada no 1º Cartório Notarial do Porto, em que a impugnante foi uma das outorgantes, foi-lhe debitada a quantia de 5 262 000$00 a título de "acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado."

B) A impugnante pagou tal quantia na mesma data.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo,* debruçar-nos-emos sobre, logicamente (por isso que logra prioridade de apreciação), o

Recurso da Fazenda Pública:

É a primeira questão nele colocada é a de saber se a impugnação judicial é o meio processual idóneo para reagir contenciosamente contra a liquidação de emolumentos do notariado.

Vai nesse sentido a jurisprudência constante deste STA - por todos, vide, o acórdão do Pleno desta Secção de 12 de Maio de 1999 recurso n.º 20 187.

Nele se lê que "o art.º 62º, n.º 1, al. a), do ETAF veio fazer competir aos tribunais tributários de 1ª instância o conhecimento dos *recursos dos actos de liquidação de receitas tributárias estaduais, regionais, locais e parafiscais.*

Ora, a grande amplitude da fórmula empregue abrange, assim, sem qualquer esforço, a liquidação de todas as receitas estaduais, nomeadamente, qualquer que seja a entidade que proceda à liquidação, salvo ressalva legal especial.

O que sai reforçado pelo art.º 121º, n.º 1, do mesmo diploma, ao dispor que *ficam revogadas as disposições especiais sobre as matérias*

que são objecto do presente diploma, com excepção das ressalvas dele constantes - cfr. n.º 2.

Foram, pois, revogadas as próprias disposições especiais sobre as matérias abrangidas pelo diploma - sem exigência de qualquer dispositivo expresso -, como é, inequivocamente, dado o referido art.º 62º, n.º 1, al. a), o recurso de liquidação das aludidas receitas.

Pois, mesmo que se entendesse não se tratar de um imposto mas, de uma taxa ainda assim se aplicaria aquele normativo à respectiva liquidação, dada a referida amplitude do preceito: receitas tributárias, ainda que parafiscais.

Na verdade, o dito art. 62º não se limita a fixar a competência do tribunal; bem assim, expressa o seu conteúdo.

Se compete aos tribunais tributários de 1ª instância conhecer dos recursos dos actos de liquidação de receitas tributárias - e sem qualquer excepção - é porque dela cabe recurso (impugnação judicial) e não qualquer outro meio processual."

Destarte, não logram êxito as oito primeiras conclusões da alegação da recorrente Fazenda Pública.

Vejamos, agora, a questão da legitimidade do Representante da Fazenda Pública para intervir em processo de impugnação judicial de acto de liquidação de emolumentos notariais.

Avançamos que é jurisprudência pacífica deste STA a verificação ou existência de tal legitimidade. Por todos, veja-se o acórdão de 19.V.1999, tirado no recurso n.º 23 657, para cuja desenvolvida fundamentação, no ponto, remetemos, brevitatis causa.

Sempre se dirá, porém, que, segundo dispõe o artigo 37º, al. b), do Código de Processo Tributário, tem legitimidade para intervir no processo judicial tributário - em que, seguramente, se insere o presente [vide artigo 118º, 2, a), do mesmo compêndio adjectivo] - o representante da Fazenda Pública, sendo que, com relação às receitas parafiscais artigo 154º, c) - ele "representará, no processo de impugnação, a entidade competente para a liquidação".

O que não é senão pura emanação do ETAF (artigos 72º e 74º).

Assim, tanto na impugnação dos actos tributários em geral, quanto das receitas parafiscais em especial, o representante da Fazenda Pública é parte legítima, representando quer a "administração fiscal", quer "a entidade competente para a liquidação".

Como se lê no acórdão de 22.X.1997 - rec. n.º 20 226, "... está constituído, no processo judicial tributário, nomeadamente na impugnação judicial, para o sujeito activo da relação tributária, um sistema obrigatório de representação, a cargo do representante da FP, pertencente à hierarquia da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos (hoje, Direcção-Geral dos Impostos), que é, efectivamente, a entidade inserida na administração fiscal do Estado vocacionada, por definição, para defender os interesses tributários dos entes públicos" e, "fora do campo do poder local, em que a autonomia e a descentralização clamarão por uma representação própria do lado activo da relação tributária, não se vê que outra representação a lei processual tributária acolha que não seja a da hierarquia da DGCI, afastada que está, nessa forma processual, a ampla legitimidade processual que detêm as autoridades recorridas em contencioso administrativo, em geral (artigo 26º da LPTA)."

"Nem sequer a DGRN se posiciona como pessoa pública independente no domínio da gestão pública para vir a poder caber em outras pessoas a quem a lei atribua interesse [artigo 37º, d), do CPT], porquanto se integra como órgão do serviço da administração central do Estado, sendo este, cuja administração fiscal é representada pelo RFP, que detém a personalidade jurídica a interessar o preceito."

Sobre tal posicionamento, cfr. Professor Freitas do Amaral, *Direito Administrativo,* vol. 1º.

É, pois, de concluir que o representante da Fazenda Pública tem legitimidade para representar a Administração nos processos de impugnação de actos de liquidação de emolumentos notariais.

Recurso da impugnante:

Quanto ao recurso da impugnante, entende este STA que é ilegal a liquidação dos emolumentos cobrados.

Na sequência da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades, vem este STA entendendo que as quantias de emolumentos sobre actos de valor determinado, previstos no art. 5º da Tabela do emolumentos do notariado aprovada pelo Decreto-Lei nº 397/83, de 2 de Novembro (que foi aplicada no caso), aplicadas a escrituras de constituição ou de aumento de capital ou alteração de denominação de sociedades comerciais não têm carácter remuneratório do serviço prestado, sendo por essa razão que a sua exigência é incompatível com o estabelecido nos arts. 4º, nº 1, al. c), 10º, al. a), e 12º da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10.6.1985.

Este carácter não remuneratório deriva da própria natureza do tributo cobrado, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito.

Por isso, entende este STA que uma retribuição exigida por ocasião da prática de um acto de serviço público cujo montante não vara em função do custo do serviço prestado, de que aparece formalmente como contraprestação, não pode ter, por sua própria natureza, carácter remuneratório do serviço prestado, pelo próprio facto de o factor de que a sua variação depende não ter qualquer reacção com o custo deste serviço.

A Portaria nº 996/98, de 25 de Novembro, ao impor um limite máximo ao valor dos emolumentos notariais (art. 229 da respectiva Tabela), acaba por reconhecer que o aumento do valor do acto não provoca um aumento dos custos, nem é critério adequado de repartição dos custos a sua variarão com o valor do acto.

Trata-se antes de tributos cobrados com base na capacidade contributava indiciada pelo valor do acto que é objecto da escritura, como o podem ser outros tributos, como o imposto do selo e a sisa.

Por outro lado, sendo cobrados, simultaneamente, os emolumentos fixos previstos no art. 4º da mesma Tabela, será de concluir que se rão esses emolumentos, os do art. 4º, que têm carácter de contrapartida do serviço prestado.

Sendo assim, estes emolumentos terão a natureza de verdadeiros impostos, pois são prestações coativas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realizacão de fins públicos e não a contrapartida de uma actividade do Estado ou nutra ente público especialmente dirigida ao respectivo obrigado.

Tendo estes emolumentos a natureza de impostos, o art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado é organicamente inconstitucional, pois foi emitida pelo Governo em matéria de reserva de lei e sem autorização legislativa da AR [arts. 106º, nº 2, e 168º, nº 1, al. i), da CRP, na redacção de 1982].

À mesma conclusão teríamos de chegar se se considerassem os emolumentos em causa como um tributo de tipo misto ou taxa fiscal.

Decisão.

Nestes termos, acordam os juízes do STA em negar provimento ao recurso da Fazenda Pública em conceder provimento ao recurso da sentença recorrida julgando procedente a impugnacão, com anulação do acto de liquidação impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Almeida Lopes* (relator por vencimento) (com a declaração de voto concorrente, que correspondia à minha posição inicial) — *Mendes Pimentel* (vencido, no recurso da impugnante, pelos fundamentos constantes da declaração de voto que anexo).

Declaração de voto

É duvidoso se o caso não configurará uma taxa. Como escreveu o Prof. Teixeira Ribeiro:

"Normalmente sucede ás taxas serem inferiores, como as propinas, ao custo dos servicos. Só normalmente, pois há taxas iguais ao custo e, até, superiores a ele, Ouando superiores, temos preços lucrativos, mas que nem por isso se transmudam em receitas patrimoniais, viso continuarem coativas, nem constituem impostos na parte excedente ao custo, visto manterem o seu carácter bilateral» (cfr. *Noção Jurídica de Taxa, in Revista de Legislação e de Jurisprudência,* Ano 117º, págs. 293 e 294.

O que importa, agora, averiguar é se esta taxa viola ou não o princípio constitucional da proporcialidade.

Nos termos do art. 4º, nº 2, da Lei Geral Tributária, as taxas assentam na prestarão concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

In casu, está em causa a liquidação de uma taxa pela prestação concreta de um servic público: uma escritura notarial. O Estado pode exigir taxas pela prestação aos particulares desse serviço público. Essas taxas não tem de corresponder, rigorosamente, ao custo do serviço prestado, isto é, ao custo da escritura notarial lavrada. Podem ser de valor inferior ao custo, mas normalmente são de valor superior. Pias como há limites para tudo, o legislador não pode estabelecer um montante manifestamente desproporcionado com o custo do serviço prestado. Se os emolumentos fixados na lei ultrapassam, muito, o custo do serviço público prestado, nessa parte em que a taxa ultrapassa um valor julgado razoável, passa, na prática, a constituir um verdadeiro imposto, ainda que juridicamente seja sempre taxa.

0 objectivo da fixação da taxa pela escritura pública é manter em uncionamento o serviço público á disposição dos. particulares e não ma finalidade reditícia, própria dos impostos. Se a fixação da taxa afectar as posições dos particulares em termos não adequados e desproporcionados aos objectivos a realizar, então o legislador está a violar o princípio constitucional da proporcionalidade.

Nos termos do art. 18º, nº 2, da CRP, a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos da Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos. Um destes direitos constitucionalmente protegidos é o direito de propriedade privada (art. 62º da CRP).

Por outro lado, nos termos do art. 266º, nº 2, da CRP, os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar com respeito pelo princípio da proporcionalidade.

Mostram os factos dados como provados que a quantia impugnada diz respeito a "acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado" e o seu montante é de 5.262.000$, tendo incidido sobre uma escritura pública de compra e venda.

A base legal dessa liquidação está nos arts. 4º e 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção que lhe foi dada pelo DL nº 397/83, de 2 de Novembro.

Neste caso concreto, essa tabela é inconstitucional por violação do princípio da proporcionalidade, pois uma quantia de 5.262.000$ é manifesto que ultrapassa em muito o custo do serviço prestado, que foi a celebração de uma escritura. Procurando atingir a capacidade contributiva dos particulares, como nos impostos, o legislador distorceu a função normal das taxas.

Para se concluir pela desproporcionalidade desses emolumentos não é preciso que se prove o custo real de serviço prestado, pois é evidente, notório e manifesto que esse custo nunca pode atingir aquele montante. É evidente, notório e manifesto que o custo real do serviço prestado é muito inferior aos 5.262.000$.

Por isso, a norma de incidência é constitucionalmente inválida, devendo os tribunais recusar a sua aplicação, nos termos do art. 20º da CRP.

José Joaquim Almeida Lopes.

Declaração de voto

Votei vencido no recurso da impugnante, a que negaria provimento, pelas razões que passo a expender.

Contrariamente ao pressuposto no parecer do distinto Procurador-Geral-Adjunto, não se nos perfila liquidação de emolumentos notariais que convoque a aplicação da Directiva 65/335/CEE, do Conselho, de 17.VII.1969, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10.VI.1985, e sobre cujo sentido o TJCE se pronunciou já por mais de uma vez.

Com efeito, tais Directivas somente dispõem sobre os impostos indirectos incidentes sobre as reuniões de capitais, "tendo-se destinado a promover a livre circulação de capitais, considerada essencial à criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno", como se nota no acórdão daquele tribunal comunitário de 21.IX.2000 - proc. n.º C-19/99.

Ora, o caso vertente prende-se com emolumentos notariais cobrados à impugnante *por ocasião e em virtude da celebração de escritura de compra e venda de imóveis,* nada tendo, pois, a ver com a matéria da livre circulação de capitais.

A solução da causa passa antes pela resposta às questões de inconstitucionalidade suscitadas pela impugnante/recorrente.

Primeiramente, alega ela que os emolumentos pagos consubstanciam impostos, não taxas, pois, tal como resulta do artigo 5º da convocada Tabela dos Emolumentos do Notariado, muito embora tais receitas "apresentem uma conexão com um serviço público indivi-

dualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração".

Vejamos.

No sobredito artigo 5º, redacção dada pelo DL n.º 397/83, de 2.XI, estabelecia-se:

1- Se o acto que constitui objecto da escritura for de valor determinado, aos emolumentos previstos no artigo anterior acrescem, sobre o total do valor, por cada 1 000$00 ou fracção:

a) Até 200 000$ — 10$00;
b) De 200 000$ a 1 000 000$ — 5$00;
c) De 1 000 000$ a 10 000 000$ — 4$00;
d) Acima de 10 000 000$, sobre o excedente — 3$00.

Por seu lado, o artigo 4º da mesma Tabela estatuía:

1- Por cada escritura com um só acto, testamento público, testamento internacional, instrumento de aprovação ou de abertura de testamento cerrado — 600$00

2- Ao emolumento previsto no n.º 1 acresce a rasa, que será, por cada lauda ou fracção — 100$00

3- As laudas que apenas contenham as assinaturas e as menções legais posteriores a elas não são consideradas para o efeito do disposto no número anterior.

4 - Estão sujeitos ao emolumento do n.º 2 os documentos referidos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 78º do Código do Notariado.

Ora, como bem se entendeu no acórdão desta formação de 13 de Dezembro último, tirado no recurso n.º 25 545 (para cuja desenvolvida fundamentação remetemos, *brevitatis causa*), "nada permite concluir que a aplicação de factores matemáticos aos valores dos actos que constituem o objecto da escritura ou instrumento a cuja produção se reduz a concreta actividade levada a cabo pela administração está absolutamente desligada do serviço público prestado. É que é preciso não esquecer que a actividade notarial está obrigada, como é consabido, à observância de certas exigências de forma relativamente a certos actos quando estes têm determinado valor, para que os mesmos possam ser juridicamente válidos. Mas, mesmo considerando que esses factores fossem, pela sua natureza algébrica, simplesmente neutros, nem por isso se poderia chegar à conclusão tirada pela recorrente se estarem manifestamente desligados da actividade desenvolvida pela administração, pois, tanto podem conduzir ao dito equilíbrio (a existência de uma equiparação jurídica entre as duas prestações, correspondente aos termos da avaliação feita à luz do sistema jurídico dos diferentes interesses que se entrecruzam na sua fixação; um mínimo de proporção ou de equilíbrio entre a quantia exigida e a actividade do ente público), como não. Tudo dependeria da expressão económica global que a prestação dos serviços de notariado alcançasse e dos resultados, no que diz respeito à sua distribuição pelos seus fruidores, a que se chegasse com tal método proporcional.

Aliás, em termos abstractos, o método proporcional é, fora do critério da tributação segundo a capacidade contributiva, o ajustado para a distribuição dos encargos segundo a utilidade tirada dos bens.

Ora, também neste domínio a recorrente não demonstra que esse método conduza a qualquer injustiça na distribuição dos encargos da distribuição dos custos dos serviços, ou que a administração obtenha, através dele, ganhos tais que ultrapassem em muito os custos da produção de tais bens e em que, correlativamente, se perderia

aquele equilíbrio mínimo, custos esses que envolvem os mais diversos *factores de produção,* como sejam a aquisição de edifícios ou o seu arrendamento e a sua conservação e adaptação de acordo com as necessidades dos serviços, a aquisição do imobilizado corpóreo ou dos bens de equipamento necessários para a prestação do serviço público, as despesas correntes de funcionamento, as remunerações e a segurança social do corpo de funcionários, etc.

É certo que a recorrente fala que o Cofre dos Conservadores e Notários suporta variadíssimos encargos que nada têm a ver com a actividade dos Notários e, ainda, que, no direito comparado, o acréscimo, em hipóteses semelhantes, é muito menor.

Só que a recorrente esquece que o estádio de desenvolvimento de Portugal fica muito aquém do dos seus parceiros na CEE e de que, por isso, o custo dos seus bens/serviços pode ser, por isso, muito mais caro.

Por outro lado, e se é verdade a alegação da recorrente, no que concerne ao facto de ser o dito Cofre dos Conservadores e Notários a suportar os encargos que identifica, não poderá ser esquecido que as receitas não provêm apenas dos actos do Notariado, mas têm outras fontes, como sejam as transferências de fundos que recebe do Cofre Geral dos Tribunais, nos termos do art. 147º, al. f), do C.C.Judiciais, fundos esses que provêm das receitas cobradas na administração da justiça.

De tudo flui que a recorrente não conseguiu provar, *maxime,* também à luz do quadro de facto que vem fixado no probatório, que os valores estabelecidos no discutido art. 5º da Tabela dos Emolumentos do Notariado estejam manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade da administração prestadora dos serviços públicos do Notariado e que, consequentemente, se esteja, não perante taxas, sujeitas simplesmente ao princípio da legalidade administrativa, mas perante impostos, sujeitos ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal [arts. 103º, 2, e 165º, 1, i), da CRP].

À mesma conclusão se chega quanto à sua alegação de inconstitucionalidade por violação dos princípios da proporcionalidade e da proibição dos excessos.

Não há dúvida que o exercício do poder tributário de fixação das taxas está, enquanto poder sujeito ao princípio da legalidade administrativa, sujeito aos princípios enunciados no artigo 266º, nº 2, da CRP e seus corolários, aqui cabendo a proibição de excessos.

Só que, para se poder ajuizar de tal violação, tornar-se-ia necessário que a recorrente demonstrasse - e isso não consta da materialidade apurada no probatório e nem tampouco foi alegada - quais os custos que a "produção" deste bem público, consubstanciado na prestação dos serviços do Notariado, acarretavam à administração estadual.

Só em função desse valor concretamente determinado seria possível apurar se a constrição do direito de propriedade do particular, efectuada mediante a exacção da taxa, careceria de fundamento material bastante ou seria simplesmente arbitrária".

Em seguimento de todo o exposto, votei no sentido do insucesso da tese da impugnante).

Mendes Pimentel.

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Anulação de venda. Despacho de indeferimento liminar. Evidente improcedência da pretensão do executado. Compropriedade. Direito do preferente. Notificação do mesmo.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O indeferimento liminar, com fundamento em manifesta inviabilidade da pretensão do executado, só tem justificação em casos extremos, ou seja, quando essa inviabilidade seja irremediavelmente evidente.

II — Não é este o caso se, em processo executivo, o executado defende que, por ser comproprietário do bem penhorado e vendido, logo preferente (art. 1409º, 1, do CC), deve ser notificado nos termos do art. 892º do CPC.

III — Decidindo-se o Juiz pelo indeferimento liminar, com o fundamento que tal situação não está prevista no CPT, o qual alegadamente regula a totalidade das regras da venda executiva, é de revogar tal despacho.

Recurso n.º 25560, em que são recorrente Rui Manuel Fernandes Correia e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. RUI MANUEL FERNANDES CORREIA, executado nuns autos de execução fiscal, veio requerer ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém a anulação da venda de um imóvel, que identificou.

Alegou ser comproprietário desse prédio, não tendo sido notificado do despacho que designou dia, hora e local para a abertura das propostas em carta fechada.

E, na sua óptica, tinha que ser notificado, por ser titular de um direito de preferência.

O Mmo. Juiz daquele Tribunal indeferiu liminarmente tal requerimento.

Inconformado, o oponente trouxe recurso de tal decisão para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Os comproprietários dos prédios objecto de uma venda no âmbito de um processo executivo gozam do direito de preferência previsto no art. 1409º, 1, do CC.

2. O ora recorrente deveria, como comproprietário, e nessa qualidade, ter sido notificado do despacho que designou dia, hora e local para a venda.

3. O que não aconteceu.

4. Assim o obriga o art. 892º do CPC, por aplicação subsidiária do Processo Executivo Tributário — art. 2º do CPT.

5. À notificação prevista supra aplicam-se as regras relativas à citação — nº 3 do mesmo artigo.

6. O Tribunal a quo ao considerar que as regras do art. 892º do CPC não se aplicam ao processo tributário, violou o art. 2º do CPT, aprovado pelo DL n. 154/91, de 23/4, bem como o art. 892º do CPC.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, defendendo que o recorrente não tem razão.

O EPGA defende que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Colhem-se da petição inicial as seguintes alegações de facto, que estão na base da decisão:

a) Foi instaurada execução fiscal à firma Santrextil — Indústria e Comércio Têxtil, L.da

b) A execução reverteu contra o ora recorrente.

c) Foi penhorado um imóvel, de que o recorrente é comproprietário.

d) Tal imóvel foi vendido na dita execução fiscal.

e) O recorrente não foi notificado do despacho que designou dia, hora e local para a abertura de propostas em carta fechada.

3. Sendo estes os factos vejamos agora o direito.

O Mmo. Juiz indeferiu liminarmente a pretensão do recorrente com o fundamento de que o CPT "regula tendencialmente por inteiro as regras a observar na venda executiva, incluindo as modalidades, tendo sido até pioneiro no recurso à venda por propostas em carta fechada". Daí que tenha concluído que "não há em processo tributário qualquer omissão de cumprimento do acto pretendido pelo ora requerente, pelo que a acção é manifestamente inviável".

Que dizer desta asserção?

É realmente esta uma perspectiva jurídica possível. Mas não seguramente a única.

Aliás, o Mmo. Juiz reconhece que a construção jurídica do recorrente está bem arquitectada, quando o recorrente defende que há uma lacuna na lei a integrar pelas regras do CPC.

Pois bem.

Será caso de indeferimento liminar?

Vejamos.

É jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que o indeferimento liminar, com fundamento em manifesta improcedência, só deve ser decretado se a inviabilidade da pretensão formalizada for irremediavelmente evidente.

É o que resulta expressamente da lei — art. 474º, 1, c), do CPC, na sua redacção anterior, e arts. 131º e 291º, 1, c), do CPT.

Assim, em tal hipótese, só em casos extremos se justifica esse indeferimento, ou seja, quando a inviabilidade da pretensão do executado seja de uma evidência irrecusável.

Será este o caso?

Cremos que não.

Na verdade, sendo embora certo que o CPT não regula a hipótese trazida à colação, e sendo pensável e defensável que o CPT contenha a totalidade das normas que hão-de presidir à venda judicial em processo de execução fiscal (pelo que essa omissão há-de necessariamente significar que não é necessária a notificação do comproprietário -preferente do bem imóvel do despacho que designou dia, hora e local para a abertura das propostas em carta fechada), é também pensável e defensável que se perspective, como solução jurídica, a aplicação das normas do CPC, nomeadamente a do art. 892º do CPC, que obriga à notificação do comproprietário — preferente, mesmo que este seja o próprio executado.

Assim sendo, não pode manter-se a decisão recorrida.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, que haverá de ser substituída por outra, que não seja de indeferimento liminar pelas invocadas razões.
Sem custas.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Caso julgado. Apreciação de provas em recurso de revista.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A violação de caso julgado só ocorre quando em outra acção haja identidade de sujeitos na sua qualidade jurídica em que intervêm, identidade de pedido e identidade de causa de pedir — uma repetição de pronúncia do tribunal relativamente à mesma controvérsia concreta.
2 — Se os factos que integram a causa de pedir, do não exercício de facto das funções de administrador, dizem respeito a outro momento histórico e se as contribuições exequendas são imputadas a este outro momento, ambos diferentes daqueles que foram conhecidos em outro processo de oposição, não ocorre qualquer violação de caso julgado na hipótese de naquele processo se ter chegado a diferente juízo de facto quanto ao exercício das funções e quanto à responsabilidade subsidiária delas emergente.
3 — Nos processos inicialmente julgados pelos tribunais de 1ª instância o STA não pode conhecer do erro de julgamento na fixação dos factos materiais da causa quando este se fundamente em provas de livre apreciação.

Recurso n.º 25669, em que são recorrente Mário Nicolau Vaz Alves e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A — O relatório:
1. MÁRIO NICOLAU VAZ ALVES, com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de 20/06/2000, o qual negou provimento ao recurso por si interposto da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (2º Juízo, 1ª Secção), de 25/09/1997, que julgou improcedente a oposição deduzida contra a execução fiscal contra si revertida e que foi instaurada para a cobrança de dívidas à Segurança Social, dele recorre para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que julgue procedente a oposição.

2. Nas suas alegações de recurso, o recorrente controverte o acórdão recorrido com base nas razões que sintetizou nas respectivas e seguintes conclusões:
«1. Relativamente à empresa executada, o aqui recorrente nunca foi administrador de facto, limitando-se a sê-lo de Direito, já que a quem cabia a tarefa de efectivamente administrar era ao Eng. João Miguel Duarte Cebola;
2. Mais, dentro das suas funções, era ao referido Engenheiro que competia fazer todos os pagamentos ao fisco e Segurança Social;
3. O aqui alegante era técnico de ar condicionado, funções estas por que foi admitido ao serviço da empresa em questão; .
4. Não obstante e por ser pessoa preocupada e responsável, apercebendo-se da "crise" do sector derivada da forte concorrência nipónica, este sempre alerto o Eng. João Cebola para a necessidade de tomar medidas;
5. Tais solicitações acabaram por se tornar incómodas para aquele que efectivamente administrava a empresa, o que determinou o afastamento do aqui alegante;
6. Factos estes provados, tanto nos presentes autos, como em sede dê sentença do douto Tribunal tributário de 1ª Instância de Lisboa (3º Juízo, 2ª Secção, proc. n.º 46/96);
7. Mais, ficou ainda provado na referida decisão que: "9 — Quem verdadeiramente dirigia e decidia os negócios da sociedade executada, quem pagava ao Centro Regional de Segurança Social e ao fisco, era o Engenheiro João Miguel Duarte Cebola, o qual sempre tranquilizou os administradores da sociedade executada concretamente o oponente no sentido de que a Oliva — Indústria Metalúrgica, S.A., assumiria essas dívidas.";
8. Aliás, em tal decisão foi o aqui alegante julgado parte ilegítima por resultar provado que não foi por parte deste que o património da executada se tornou insuficiente para a satisfação do crédito exequendo.
9. Ora, relativamente a estes factos dados como provados, os mesmos são aplicáveis ao caso sub judice, devendo inclusivamente constituir caso julgado».
3. A recorrida Fazenda Pública contra-alegou defendendo o acerto do julgado e sustentando não ter o recorrente conseguido afastar a presunção de culpa que sobre si recai nos termos do art. 13º do CPT.
4. A Ex.ma Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido de que o recurso não merece provimento por entender que não ocorrem os pressupostos de violação de caso julgado e por, face à matéria de facto dada como provada pelas instâncias e cuja fixação este Supremo não pode reapreciar, ter sido feita uma correcta subsunção da mesma ao direito.
Com os vistos dos senhores juízes-adjuntos cumpre decidir.
B — A fundamentação:
5. As questões decidendas.
São duas as questões trazidas para decisão a este Supremo: a primeira é a de saber se o acórdão recorrido violou caso julgado anterior, e a segunda a de saber se se encontram provados os factos afirmados pelo recorrente nas conclusões das suas alegações acima transcritas.
6. A matéria de facto.
O acórdão recorrido entendeu como factos provados nos autos os seguintes:
«a) Com a presente oposição o oponente vem atacar a execução n.º 000 54 52/94 a correr termos na repartição de finanças do 4º

Bairro Fiscal de Lisboa originalmente movida a Guge - Gabinete de Estudos e Gestão de Vendas, S.A., destinada à cobrança da dívida de 1 170 015$00 proveniente de contribuições para o CRSS de Lisboa e de Vale do Tejo referente aos meses de Novembro a Dezembro de 1993 (doc. de fls. 55 a 57).

b) Essa oposição foi feita reverter contra o oponente (doc. de fl. 56).

c) O oponente exerceu o mandato de membro do Conselho de Administração no lapso temporal a que respeita a divida exequenda (admissão nos arts. 2º e 3º da petição).

d) Dou aqui por reproduzida a sentença de fls. 185 a 187 dos autos.

e) Dou aqui por reproduzido o despacho de fl. 125.»

7. O mérito do recurso.

7.1. A questão de violação do caso julgado.

Ao contrário do que o recorrente argumenta, nem a sentença recorrida nem o acórdão da 2ª instância que o confirmou violaram qualquer caso julgado anterior relativo à matéria da causa.

O recorrente apoia a sua tese na circunstância da sentença recorrida ter chegado a um juízo de facto diferente, no que tange aos factos que alegou causa de pedir da oposição, do não exercício de facto das funções de administração da sociedade originariamente executada e da falta de culpa pela insuficiência do património da mesma sociedade para o pagamento das dívidas exequendas, do firmado pela senhora juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (3º Juízo, 2ª Secção), no processo de oposição n.º 46/96: enquanto na sentença recorrida e no acórdão que a confirmou, os senhores juízes deram como provado que o recorrente tinha exercido de facto as funções de administrador da sociedade originariamente executada no período a que respeitam as dívidas exequendas e não tinha provado que não fora por culpa sua que o património da mesma sociedade se tornara insuficiente para as pagar, nesta outra sentença, deu-se como provado que «não foi por culpa do oponente que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação do crédito exequendo».

Pese embora a divergência do juízo de facto sobre a matéria de facto alegada a que as referidas decisões chegaram não ajude, sob a óptica do cidadão comum, a uma inteira adesão às decisões dos tribunais, dada a circunstância do período a que respeitam as contribuições para a Segurança Social aqui exequendas e a administração da originária executada juridicamente relevante se sucederem no tempo (enquanto no proc. de oposição n.º 46/96 contra o mesmo recorrente estavam em causas as contribuições relativas aos meses de Fevereiro a Maio e Julho a Outubro de 1993 e consequentemente a administração juridicamente relevante relativa ao mesmo período, neste estão em causas contribuições de Novembro e Dezembro do mesmo ano e a administração do mesmo lapso de tempo), o certo é que não ocorre a alegada violação de caso julgado.

E mais: a diferença tem a sua explicação racional.

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

Ora, na situação concreta, conquanto os factos jurídicos dos quais se fez proceder a pretensão de extinção da execução e os efeitos

que consubstanciam esta mesma pretensão pertençam, em abstracto, nos dois processos, ao mesmo tipo ou categoria, o certo é eles são substancial ou materialmente diferentes. Na verdade, enquanto neste processo, se cura de demonstrar que não foi por culpa do ora recorrente no exercício das suas funções de administrador da originária executada que o património desta se tornou insuficiente para o pagamento das contribuições dos meses de Novembro e Dezembro de 1993, naquele o que estava em causa era saber se não teria sido por culpa sua que o mesmo património se teria tornado insuficiente para o pagamento de contribuições referentes a meses anteriores. Quer isto dizer que os factos jurídicos (causa de pedir) são materialmente diferentes porque respeitam a momentos históricos diferentes e que diferentes são os efeitos jurídicos pretendidos (pedido) porque num caso se pretende a extinção da execução que tem por objecto as contribuições de Novembro/Dezembro de 1993 e noutro a extinção da execução que foi instaurada para a cobrança das contribuições respeitantes aos meses de Fevereiro a Maio e Julho a Outubro de 1993.

Não procede, pois, o fundamento de recurso da ofensa de caso julgado.

De resto, essa divergência é até perfeitamente entendível no puro plano da racionalidade humana, mesmo desprezando a circunstância dessa eventualidade poder mais facilmente acontecer quando, como no caso, são diferentes os tribunais que conhecem dos factos cuja fixação assenta em juízos interiores formados com base em provas de livre apreciação (o grau de sensibilidade para os critérios de valor não prefixado na lei de apuramento do que se terá na realidade ajuizada passado não é necessariamente o mesmo para todos os juízes). Dizendo os factos e os efeitos jurídicos específicos deles distraídos respeito a outra época histórica, diferente poderá ser o seu sentido e, consequentemente, diferente também a determinação feita pelo julgador.

7.2. A questão da prova dos factos.

De acordo com o disposto no n.º 4 do art. 21º do ETAF, este Supremo apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância.

Tal é o caso deste processo.

Sendo assim, o tribunal apenas poderá sindicar as questões probatórias quando estas se reconduzam a uma questão de direito e isso só acontecerá nas hipóteses que integram a ressalva que está contemplada na parte final do n.º 2 do art. 722º do CPC: existir 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. Ora tal só acontece nas situações de prova de valor legal.

Acontece, todavia, que o recorrente não controverte o acórdão recorrido porque este tenha violado qualquer disposição legal desta natureza, mas apenas porque entende que ele, ao invés do que concluiu relativamente ao exercício efectivo das funções de administrador no período a que respeitam as dívidas exequendas e à falta de prova quanto à sua não culpa pela insuficiência do património para a satisfação destas, deveria ter antes fixado os factos que aponta nas conclusões das suas alegações, quer com base na sentença que foi proferida no referido proc. n.º 46/96, quer com base nos documentos que foram juntos aos autos e dos quais decorre que, à data de saída do ora

recorrente da sociedade, existiam bens e equipamentos com o preço de custo de 60 mil contos e de venda ao público entre 90 a 100 mil contos e que o Eng. Ângelo Pedro Santos Cebola, sobrinho do "patrão" da sociedade executada, permanece na anterior sede da Gage com, pelo menos, duas empresas.

Já acima se disse que, sendo os factos fixados no referido processo diversos dos que estão aqui em causa, não decorre de tal sentença que estes hajam de ser também aqui dados como provados, mesmo com apelo ao disposto no art. 514º do CPC, segundo o qual nem sequer carecem de alegação os factos de que o tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções, devendo, quando se socorra deles, juntar ao processo documento que os comprove.

Por outro lado, quanto aos demais documentos, estamos perante meios de prova de livre apreciação, cabendo o seu conhecimento apenas aos tribunais que podem conhecer deles ou seja, os de 1ª e 2ª instâncias.

Sendo assim, não pode este Supremo inverter o juízo de facto firmado pelas instâncias no sentido defendido pelo recorrente.

Deste modo, e estando a decisão de direito correctamente suportada pelo quadro de facto considerado pelo tribunal recorrido, o recurso tem de improceder.

C — A decisão:

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, com 40 % de procuradoria.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vítor Meira — Baeta de Queiroz.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Terceiro grau de jurisdição.

Doutrina que dimana da decisão:

Por força da eliminação do terceiro grau de jurisdição, pelos arts. 120º, 30º e 32º do ETAF, na redacção do DL 229/96, de 29-11, não cabe recurso do acórdão do TCA que apreciou sentença proferida no tribunal tributário de 1.ª instância em processo entrado após 15-9-97, em virtude ao art. 114º do mesmo ETAF e Portaria 398/97, de 18-06.

Recurso n.º 25.690. Recorrente: José Manuel Carreira - Despachante Oficial, Lda. Recorrida: Fazenda Publica. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1. José Manuel Carreira Vivas - Despachante Oficial, L.da, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, bem como ao requerimento de pedido de rectificação de acórdão, confirmou a sentença que julgou improcedente a acção em que pedia que lhe fosse reconhecido o direito à restituição da quantia de 1.859.810$00 que, por erro, havia entregue nos cofres do Estado.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1- Em 07/04/2000, a recorrente requereu ao T.C.A., 2.ª Secção de Contencioso Tributário, ao abrigo do disposto no art. 44º do C.P.T. e bem assim nos arts. 666º, 668º nº 1 alínea d) e 716º do C.P.C., disposições aplicáveis nos termos da alínea f) do art. 2º do C.P.T., em conjugação com o disposto no art. 169º deste código e no art. 749º do C.P.C, que fossem supridas as nulidades e esclarecida uma dúvida, devidamente identificadas relativas ao Acórdão de 28/03/2000, proferido no Recurso 3169/00 da Sentença do Tribunal Tributário de la Instância de Lisboa, 2º Juízo, lª Secção, Proc. 1/98 - Acção de reconhecimento de um direito.

2- Por Acórdão de 12/07/2000, a 2.ª Secção de Contencioso Tributário do T.C.A. *negou total provimento ao requerimento de rectificação* do Acórdão de 28/03/2000 apresentado pela recorrente.

3- Esta decisão baseou-se no *único fundamento de se achar esgotado o poder jurisdicional* do Tribunal, *visto ser admissivel recurso do Acórdão cuja rectificação era solicitada* e consequentemente esta não ser admissível nos termos do disposto no nº 3 do art. 668º do C.P.C.

4- *Não é verdade que seja legalmente admissivel recurso do Acórdão de 28/03/2000,* cuja rectificação foi requerida.

5- Efectivamente, o Acórdão em causa foi proferido em recurso interposto da sentença do Tribunal Tributário de lª Instância e portanto em *2º grau de jurisdição,* não sendo legalmente possível dele recorrer para a secção do contencioso tributário do S.T.A. nos termos da alínea a) do nº 1 do art. 32º do ETAF.

6- Não se verifica, no caso, qualquer das situações contempladas nas outras alíneas do nº 1 do referido art. 32º do ETAF.

7- A acção de reconhecimento de um direito a que respeita o Acórdão de 28/03/2000, foi *proposta em 30 de Dezembro de 1997,* isto é, posteriormente à entrada em vigor do D. L. nº 229/96, de 29 de Novembro, que deu nova redacção ao ETAF, *pelo que é aplicável ao caso* sub judice *a extinção do 3º grau de jurisdição,* nos termos do art. 120º do ETAF, na redacção que lhe foi dada pelo referido diploma.

8- *Não sendo admissível recurso do Acórdão de 28/03/2000, como foi demonstrado,* o disposto no nº 3 do art. 668º do C.P.C., ao contrário do decidido pelo Acórdão recorrido, impunha que se tivessem apreciado e suprido as nulidades invocadas, como aí se determina.

9- O único fundamento invocado para a decisão do Acórdão recorrido assenta, pois, em grave erro de direito, devendo considerar-se inexistente.

10- *Carecendo totalmente de fundamento* o Acórdão recorrido deve ser revogado, e ser dado cumprimento ao disposto no nº 3 do art. 668º do C.P.C.

11- O Acórdão objecto do presente recurso, também não deu satisfação *ao pedido da recorrente de esclarecimento da dúvida suscitada* pela contradição verificada relativamente a *determinado facto* da matéria considerada provada na la Instância e que o Acórdão deu igualmente como provada cuja identificação é feita nas alegações - Capítulo V, para que se remete.

12- Deste modo, o Acórdão de que vem interposto o presente recurso *desrespeitou* os preceitos do art. 666º do C.P.C. que no nº 2, não obstante o disposto no nº 1 determina que é lícito ao juiz que proferiu a decisão, *"esclarecer dúvidas existentes na sentença"* o que é confirmado pelo art. 669º do mesmo código.

13- Nos termos do nº 1 deste último artigo pode qualquer das partes requerer ao Tribunal que proferiu a sentença "o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha [alínea a) do nº 1].

14- O Acórdão recorrido violou assim os preceitos do nº 2 do art. 666º, nº 1 alínea d) e nº 3 do artº 668º e nº 1 do art. 669º, todos do C.P.C.

15- O nº 1 do art. 666º do C.P.C. não obstava como se afirma no Acórdão ao esclarecimento requerido pois tal é permitido pelo nº 2 do referido artigo e pelo nº 1 do art. 669º do C.P.C., que contemplam *situações especiais ou excepcionais.*

16- O Acórdão de 28/03/2000 enferma *de várias nulidades, devendo ser rectificado* em harmonia com o disposto no art. 668º nº l al. d) e nº 3 do C.P.C.

17- Este Acórdão decidiu "negar provimento ao recurso" *e confirmar inteiramente a sentença recorrida* que julgou improcedente por não provada a acção de reconhecimento de um direito e em consequência *"absolver a Fazenda Pública Administração Fiscal DM do pedido formulado".*

18- O pedido formulado na acção consistia no reconhecimento do direito da recorrente à restituição da quantia de 1 859 810$00, entregue nos cofres do Estado em 20/01/93, por erro material da recorrente e respectivos juros indemnizatórios a contar dessa data, ao abrigo do art. 35º do D.L. nº 155/92, de 28 de Julho.

19- O Acórdão de 28/03/2000, tal como a sentença proferida na la Instância, *não apreciou o mérito do pedido,* por considerar que a acção não era o meio processual próprio para a recorrente fazer valer os seus direitos, dado o seu *carácter residual ou subsidiário,* e estarem pendentes dois recursos contenciosos de anulação de despachos de entidade administrativas relativos ao pedido formulado na acção.

20- Embora o Acórdão *não tenha feito uma apreciação global do mérito do pedido limitou-se a "negar provimento ao recurso"* e a *"confirmar inteiramente a sentença recorrida, o que equivale, nos termos desta"* a absolver a Fazenda Pública (Administração Fiscal - DGCI) do pedido formulado na acção.

21- Nas alegações do Recurso 3169/00 relativamente ao qual foi proferido o Acórdão de 28/03/2000, a recorrente sustentou que o fundamento da decisão consubstanciada na sentença, *carácter subsidiário ou residual da acção de reconhecimento de um direito,* obstando a que fosse feita a apreciação do mérito do pedido, *não podia determinar a absolvição do pedido.*

22- Como se referiu nas alegações do recurso aludido (págs. 15 e 16) e na 36a Conclusão o entendimento da subsidiaridade do meio processual utilizado, acção de reconhecimento de um direito, ou noutros termos, *a falta de interesse processual respeita aos pressupostos processuais, obsta à apreciação do mérito do pedido, e, por isso, nunca pode conduzir à absolvição do pedido mas apenas à absolvição da instância (cfr. arts. 287º e 288º do C.P.C.)*

23- Atendendo, porém, ao direito da recorrente a *uma tutela jurisdicional efectiva* - nº 4 do art. 268º da Constituição - e ao facto de que o nº 1 do artigo 165º do C.P.T. estabelece um prazo para a propositura da acção de reconhecimento de um direito, *a suspensão da instância* nos termos dos artigos 276º e 279º do C.P.C., *impõe-se.*

24- Este entendimento é confirmado pela doutrina (cfr.. entre outros autores Vieira de Andrade, "in" Justiça Administrativa, págs. 159 e 173 a 177.

25- Sendo a questão referida *fundamental e da maior importância* pelas suas consequências, *decisiva* do teor do Acórdão, este nem sequer a referiu, não se pronunciando sobre ela.

26- Verifica-se, assim, que o *Acórdão de 28/03/2000, não se pronuncia sobre uma questão que devia ter apreciado,* o que, em conformidade com a alínea d) do nº 1 do artigo 668º do C.P.C. origina a sua nulidade.

27- O Acórdão, concluindo pela *falta de interesse processual* (carácter subsidiário da acção), não podia proceder à apreciação do mérito do pedido nem tão-pouco da matéria que ao mesmo respeita.

28- Embora não tenha efectivamente procedido a uma apreciação global do mérito do pedido, o Acórdão a *título de observação refere que não se nota qualquer inconstitucionalidade orgânica, formal ou material do artigo 6º do Decreto-Lei nº 47/95 de 10 de Março,* ao contrário do que defendeu a recorrente e largamente justificou.

29- A questão de inconstitucionalidade do artigo 6º do D. L. nº 47/95, de 10 de Março, é questão que somente interessava na apreciação do mérito do pedido.

30- O Acórdão não devia ter-se pronunciado sobre ela *tanto mais que não justifica a posição assumida e ignora os argumentos invocados nas alegações em abono da inconstitucionalidade.*

31- Conhecendo, assim, *de questão de que não podia tomar conhecimento,* o Acórdão está ferido de nulidade nos termos da segunda parte da alínea d) do nº I do artigo 668º do C.P.C.

32- O Acórdão confirmou, pura e simplesmente, toda a *matéria de facto dada como provada. pela sentença recorrida, não obstante alguns factos dados como provados terem sido postos em causa nas alegações da recorrente e respectivas conclusões.*

33- Não parece correcto o Acórdão ter confirmado a matéria de facto dada como provada pela sentença, sem se ter pronunciado sobre os factos dados como provados e *questionados* pela recorrente.

34- Entre eles, a pag. 8 das alegações a recorrente questionou que se desse como facto provado que a decisão de anulação da liquidação de IRS correspondente às retenções de 1993 e juros compensatórios, tenha sido proferida "considerando-se os montantes em causa (imposto e juros) compensados com o montante que por erro material havia sido entregue a mais, com referência ao ano de 1992.

35- *Esta afirmação não corresponde à verdade nem tem qualquer apoio na decisão de anulação da referida liquidação do Director Distrital de Finanças da Guarda no processo de reclamação graciosa nº 1/97.*

36- Com efeito, na parte que interessa, refere-se nesta decisão: *"No art. 152º 2 do Cód. de Proc. Tributário na redacção anterior à do Dec. Lei nº 47/91, de 10/3, estatui-se que "se houver erro material na entrega o imposto entregue a mais será descontado nas entregas subsequentes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido. E foi precisamente o que a reclamante fez. De facto, tendo entregue no ano de 1993 importância superior à retida no ano de 1992 no montante de 4.587.381.00, por erro material, não procedeu à entrega da quantia de 2. 727.571.00 retida no ano de 1993, o que vale por dizer que se compensou pelo referido montante". - Doc. nº 1, que adiante se junta e aqui se dá por reproduzido.*

37- O Acórdão de 28/03/2000 não se devia ter pronunciado sobre facto nem sobre a matéria de facto que apenas é relevante para efeito de uma apreciação do mérito do pedido da acção.

38- Confirmando toda a matéria de facto considerada provada na la instância, sem uma apreciação das questões suscitadas pela recorrente, o Acórdão enferma de *grave nulidade,* pois se pronuncia *sobre factos relevantes apenas para a apreciação do mérito do pedido e sem apreciar as questões levantadas pela recorrente* [cfr. al. d) do nº 1 do artº 668º do C.P.C.].

39- O cumprimento da lei impõe uma *rectificação* do Acórdão, limitando a apreciação da matéria de facto, na lógica da decisão, apenas *aos factos relevantes para a mesma,* deixando de fora os que só interessam à decisão do mérito do pedido, bem como o suprimento das demais nulidades verificadas.

Já no requerimento de interposição de recurso havia afirmado a recorrente que o acórdão do TCA porque proferido em 2º grau de jurisdição não era recorrível para o tribunal superior, por não se verificar qualquer das hipóteses contempladas nas diferentes alíneas do nº 1 do art. 32º do ETAF e designadamente na sua alínea a), que restringe a possibilidade de recurso dos acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do TCA *aos proferidos em]grau de jurisdição.*

Nos pontos 6º e 7º do mesmo requerimento afirmava a recorrente que o acórdão de que se pretende recorrer *negou "total provimento* ao requerimento apresentado em 07/04/2000, de rectificação do acórdão de 28/03/2000" com *o único fundamento* de que se encontrava esgotado o poder jurisdicional do tribunal visto *ser admissivel recurso* do acórdão cuja rectificação era pedida e, consequentemente esta não ser legalmente admissível conforme o disposto no nº 3 do artº 668º, do C.P.C. quando o único fundamento alegado para a decisão de recusa da rectificação *assenta assim em grave erro de direito e por isso é inexistente e de nenhum efeito.*

Concluía nos pontos 8º e 9º do mesmo requerimento que não sendo admissível recurso do acórdão relativamente ao qual foi pedida a rectificação, as disposições legais aplicáveis anteriormente referidas não obstavam a que a mesma tivesse sido efectuada, antes a permitindo pelo que o acórdão de que se pretende interpor recurso *carece de fundamento legal* - o único invocado não existe por assentar em *grave erro de direito* -, pelo que dele se pretende recorrer para o S.T.A. (Secção de Contencioso Tributário) como permite a alínea a) do nº 1 do art. 32º do ETAF.

A FP nada disse sobre o presente recurso.

A EMMP defende que o recurso merece provimento depois de afirmar que o acórdão de 28-03-2000 foi proferido em último grau de jurisdição.

2. Quer nas alegações do presente recurso quer no requerimento de interposição do mesmo a recorrente afirma, sem margem para dúvidas, que o acórdão do TCA porque proferido em 2º grau de jurisdição não era recorrível para o tribunal superior, por não se verificar qualquer das hipóteses contempladas nas diferentes alíneas do nº 1 do art. 32º do ETAF e designadamente na sua alínea a), que restringe a possibilidade de recurso dos acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do TCA aos proferidos em 1º grau de jurisdição.

Concorda-se na integra com este entendimento pois que o Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, eliminou o 3.º grau de jurisdição, no contencioso tributário, com excepção do recurso com fundamento em oposição de julgados.

Deixou, por isso, de haver possibilidade de recurso de acórdãos do Tribunal Central Administrativo proferidos em 2.º grau de jurisdição por força dos arts. 30.º do E.T.A.F. e 103.º, n.º 1, alínea a), da L.P.T.A..

Este conjunto normativo que eliminou o 3.º grau de jurisdição passou a produzir efeitos relativamente aos processos instaurados após a entrada em vigor daquele Decreto-Lei n.º 229/96, nos termos do art. 120.º do ETAF, por força da nova redacção dada pelo citado DL n.º 229/96, que ocorreu em 15-9-1997, data do início de funcionamento do Tribunal Central Administrativo (art. 114.º do E.T.A.F. e Portaria n.º 398/97, de 18 de Junho).

Os presentes autos deram entrada em Dezembro de 1997 pelo que tendo o processo sido instaurado após 15-9-1997 e não sendo o recurso fundado em oposição de julgados, não é admissível recurso do mencionado acórdão do Tribunal Central Administrativo.

Não invoca nem se conhece disposição legal que permita em situações como a dos autos, ainda que com ocorrência de grave erro de direito, o recurso para este STA.

A situação não é diversa da que ocorre quando o tribunal decide sem recurso estando a decisão afectada de grave erro de direito.

Por isso, o recurso para este STA foi indevidamente admitido, pelo que dele não se poderá tomar conhecimento.

É certo que o recurso não vem interposto imediatamente do acórdão de 28-03-2000 mas do acórdão de 12-07-2000 que apreciou eventual nulidade de que padecia aquele acórdão bem como eventual dúvida que aquele mesmo acórdão suscitava à recorrente.

E neste acórdão escreveu-se, quanto às alegadas nulidades, que "a existirem, não podem ser supridas ... dado a decisão deste TCA admitir recurso ... Em relação a elas está pois esgotado o poder jurisdicional deste Tribunal. O mesmo se diga em relação ao apontado excesso de pronúncia sobre a observação constante do acórdão de que não se nota qualquer inconstitucionalidade orgânica formal ou material do art. 6º do D. L. nº 47/95 de 10/03.".

Acrescentou o mesmo acórdão, quanto à dúvida mencionada, que a mesma se relaciona com matéria de facto e "... embora apenas se tenha citado a matéria de facto fixada na 1.ª Instância, sendo que tal citação pode ter o alcance de fixação da matéria fáctica, por confirmação, por parte deste TCA, e ainda que no caso dos autos não se tenha conhecido do fundo da causa, há que considerar que se encontra esgotado o poder jurisdicional deste Tribunal relativamente a tal matéria fixada que faz parte integrante da decisão proferida" pelo que "assim sendo, não há que alterar a matéria fáctica".

Só que tal circunstancialismo não leva a que este Tribunal possa admitir o recurso pois que os preceitos indicados ao eliminarem o 3º grau de jurisdição não permitem a reapreciação do acórdão citado de 12-07-2000 ainda que este, de forma contrária aos preceitos normativos citados, tenha afirmado a existência de recurso para este STA.

A situação é, como já se referiu, em tudo, idêntica à da decisão que ao aplicar o direito aos factos sofre de erro de julgamento e já não admite recurso por se encontrar dentro do âmbito da alçada.

Ainda que o TCA pudesse e devesse apreciar a nulidade e dúvida mencionadas e ainda que eventualmente exista o grave erro de direito

invocado não pode este STA apreciar o mencionado acórdão por estar impedido de o fazer nos termos da citada alínea a) do nº 1 do art. 32º do ETAF.

Desta forma o não conhecimento do recurso impossibilita este STA de apreciar as demais questões suscitadas pela recorrente.

3. Termos em que se acorda em não tomar conhecimento do recurso.

Custas pela recorrente fixando-se em 40% de procuradoria.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos (diversos dos levados ao probatório) é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.

II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisum.

Recurso n.º 25 707; Recorrente: Delfim Mendes, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. DELFIM MENDES, LDA., com sede em Barreiro, Sande, Lamego, impugnou, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, a liquidação de IRC do ano de 1991.

O Mmo. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, apresentando as respectivas alegações.

Aqui a EPGA emitiu douto parecer, sustentando a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal.

A recorrente afirma, sem mais, discordar desse parecer, pedindo, entretanto, a remessa dos autos ao TCA, se for caso disso.

Colhidos os vistos legais, cumpre 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 arts. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32º, al. b) do 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 ETAF.

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

Vejamos então.

Escreveu a EPGA no seu douto parecer:

"A recorrente, nas conclusões da suas alegações, refere factos não fixados nas decisão recorrida, das quais retira consequências jurídicas.

"Tal ocorre quando invoca que:

"não foi ponderada a inflação entre a data da venda e a da prospecção" (conclusão 5ª).

"não estão provados os pressupostos nos pontos 3.2.1., 3.2.2.,3.2.3., 3.2.4.,3.2.5. 3 3.2.6., que comprovem a impossibilidade de avaliação directa" (conclusão 6ª)".

Que dizer?

Tem razão o Ilustre Magistrado do MP.

Na verdade, há controvérsia quanto à matéria de facto, como se vê quando a recorrente questiona o relatório do exame à escrita, que foi levado ao probatório - ponto 3.3. da sentença.

E é igualmente verdade que a matéria levada à conclusão 5ª não foi levada ao probatório.

Do exposto, é legítimo pois concluir-se que o recurso versa também matéria de facto.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto pelo recorrente.

Custas pela recorrente, fixando-sé a taxa de justiça em Esc. 15.000$00 e a procuradoria em 40%.

Após trânsito em julgado da presente decisão, remetam-se os autos ao TCA, como vem requerido.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Liquidação adicional de IRS. Notificação. Carta registada com aviso de recepção. Utilização de simples carta registada. Consequências.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A notificação de uma liquidação adicional de IRS há-de ser feita através de carta registada com aviso de recepção.
II — É o que decorre do art. 65º, n. 1, do CPT.
III — Tendo sido utilizada a simples carta registada para notificação da liquidação adicional referida em I, impõe-se determinar a data em que tal notificação ocorreu.
IV — No caso, não funciona a presunção referida no art. 66º, 2, do CPT.

Recurso n.º 25.709. Recorrente: Maria de Fátima Pereira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. MARIA DE FÁTIMA PEREIRA, identificada nos autos, impugnou judicialmente, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, a liquidação de IRS do ano de 1991.

Alega ter sido citada para o processo de execução, sem que antes tivesse sido notificada para pagamento do referido imposto.

Acontece que, quando foi citada para a execução, já tinha caducado o direito do Estado à referida liquidação.

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

Inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O Tribunal *a quo* julgou improcedente a impugnação da recorrente por a considerar infundada.

2. Inconformada, a recorrente entende que tal não aconteceu, e que da falta de fundamentos enfermou sim a decisão recorrida.

3. Esta baseou-se tão-somente numa mera presunção de notificação e na adesão plena a um parecer dos serviços da AF.

4. E violou, além doutros, os normativos decorrentes dos arts. 33º, 64º, 66º, 142º e 144º, todos do CPT.

5. E, por tal sentença lesar os legítimos interesses da impugnante-agravada, deve o Tribunal recorrido anular tal decisão ou substituí-la por outra que justamente os acautele.

Não houve contra-alegações.

A EPGA emitiu parecer do seguinte teor: "somos de parecer que o recurso merece provimento pelos fundamentos que dele constam".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. A impugnante e marido, em 20/3/92, apresentaram a declaração de rendimentos, mod. 2, para efeitos de IRS do ano de 1991.

2.2. Em consequência, foi feita a liquidação de que resultou imposto a pagar no montante de 31.864$00.

2.3. Esta soma foi paga em 14/10/92.

2.4. À declaração referida em 2.1. foi junto o anexo A, com rendimentos de trabalho por conta de outrem - categoria A - e o anexo B1 com rendimentos de actividade de "Construção e Reparação de Edifícios - Categoria C"-.

2.5. Na sequência de fiscalização levada a cabo pelos Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária (SPIT), de 16/05/95 a 01/02/96, à actividade do sujeito passivo A (marido da aqui impugnante) dos anos de 1991 a 1994, foi processado o respectivo mod. DC2, com alteração do lucro tributável declarado, com referência ao ano de 1991, que passou de 3.572.209$00 para 27.486.484$00.

2.6. Em face daquela correcção resultou a liquidação de IRS ora impugnada, com o n.º 5323046831, no valor de 10.651.482$00, acrescida de 7.892.749$00, de juros compensatórios.

2.7. A impugnante foi notificada daquela adicional por carta registada de 09/12/96.

2.8. O prazo de pagamento voluntário terminou em 15/01/97.

2.9. E, não tendo este sido efectuado, em 10/05/97, em 10/05/97 foi extraída certidão de relaxe, que deu origem ao processo executivo n.º 97/1013408.

2.10. Esta impugnação deu entrada na RF em 15/09/97.

3. Sendo estes os factos vejamos agora o direito.

Imputa a recorrente à sentença recorrida o vício da sua nulidade, ao referir, como preceito violado, o art. 144º do CPT, que justamente trata das nulidades da sentença.

E essa alegada nulidade só poderá ser a "não especificação dos fundamentos de facto e de direito", tendo, em conta as conclusões 2.ª e 3.ª das respectivas alegações de recurso.

A recorrente não tem razão.

Na verdade, na sentença considerou-se que a recorrente foi notificada por carta registada remetida em 09/12/96, a qual se presume recebida "no 3º dia posterior ao do registo ou no 1º dia útil seguinte a esse, caso esse dia não seja dia útil" - art. 66º, 1, do CPT.

Ou seja: estão especificados os fundamentos de facto e de direito da decisão.

Não ocorre assim a citada nulidade.

Mas o problema não se esgota nesta questão.

Na sentença recorrida considerou-se - e bem - que, no caso, a notificação da liquidação adicional tinha que ser feita através de carta registada com aviso de recepção - art. 65º, 1, do CPT.

Mas a pergunta que se formula é esta: foi este o modo usado pela AF para proceder à notificação da recorrente?

E a resposta é esta: não foi.

Na verdade, para a recorrente foi remetida notificação através de carta registada simples - vide ponto 2.7. do probatório.

Não funciona pois a presunção do n.º 2 do art. 66º do CPT.

Que consequências de não ter sido usado o meio exigido na lei (carta registada com aviso de recepção)?

Pois bem.

O não envio de uma carta registada com aviso de recepção não tem como consequência que a recorrente não tenha sido notificada.

Tal omissão significa apenas que não funciona aquela presunção.

Estamos perante uma mera irregularidade que tem apenas aquela consequência.

Mas não mais do que isso.

Importa assim averiguar se a carta registada que foi remetida à recorrente, contendo a liquidação adicional, lhe chegou ou não às mãos. E em que momento.

Diligência que poderá ser efectuada oficiosamente junto dos CTT.

Impõe-se pois saber em que data foi efectivamente notificada a recorrente, sendo que essa prova haverá de ser feita efectivamente, e não através de qualquer presunção.

Com a indicação de que, na hipótese de não ser possível saber se e em que data tal notificação ocorreu, não se pode presumir que o recorrente tenha sido notificado através da dita carta.

Vale isto por dizer que há necessidade de ampliar a matéria de facto, de forma a determinar se a recorrente foi ou não efectivamente notificada da dita liquidação adicional e, na afirmativa, em que data.

E quanto ao respectivo ónus de prova há que considerar o disposto no art. 342º do CC.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, devendo os autos prosseguir em ordem a obter julgamento, em matéria de facto, sobre a questão que acima se deixou desenhada.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Taxa por deficiência de aparcamento. Impugnação graciosa. Impugnação contenciosa. Competência dos Tribunais Tributários de 1ª Instância.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Na vigência da Lei nº 1/87, de 6 de Abril, a impugnação judicial de acto de liquidação da denominada "taxa por deficiência de aparcamento" tem de ser precedida de prévia impugnação perante o órgão executivo municipal, sem o que falta um pressuposto de admissibilidade da impugnação judicial.

2 — A questão enunciada nada tem a ver com a competência dos tribunais tributários de 1ª instância para apreciarem aquelas impugnações judiciais, competência que lhes é atribuída pelo artigo 62º nº 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Recurso n.º 25731, em que são recorrente a Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portugueses, CRL e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portugueses, CRL, com sede no Porto, recorre da sentença do Mmo. Juiz da 2ª Secção do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou o Tribunal incompetente para conhecer da impugnação judicial da liquidação de "taxa de aparcamento" efectuada à recorrente pela Câmara Municipal do Porto.

Formula as seguintes conclusões:

"1. Mesmo a considerar-se a receita em causa uma verdadeira taxa, o Principio da Separação de Poderes e o art. 62º nº 1 al. a) ETAF admitem o recurso directo para o Tribunal Tributário de 1ªInstância do Porto.

2 As características da receita pública impugnada permitem caracterizá-la com um imposto, pelo que o recurso sempre seria de interpor directamente para o Tribunal Tributário de 1ªInstância do Porto, nos termos do art. 22º nº 2 da Lei 1/87, de 6/1.

3 Ao absolver a Câmara Municipal do Porto do pedido, o Tribunal a quo violou, entre outros, o art. 62º nº 1 a) do ETAF e o art. 22º nº 2 da Lei 1/87, de 6/1".

1.2. A Câmara Municipal do Porto contra-alega defendendo a manutenção do julgado.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, por o tributo cuja liquidação vem impugnada assumir as características de imposto e não de taxa, razão por que não há lugar à prévia impugnação perante o executivo autárquico.

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

2. Vêm provados os seguintes factos:

"Em 17 de Junho de 1994 a C.M.P., procedeu à liquidação de taxa deficitária de aparcamento, no valor de 6.676.800$00 e de taxa de urbanização, no valor de 2.003.040$00, após requerimento apresentado pela impugnante, com vista à obtenção de licença de construção de um prédio solicitada no projecto de construção nº 25492/92, tendo sido efectuado o pagamento voluntário das referidas quantias em 94.06.17 .

A impugnante solicitou em 94.09.09 a devolução dos montantes pagos, pedido que foi indeferido por despacho de 95.01.12".

3. Impugnada judicialmente perante o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto foi a liquidação, pelos serviços da respectiva Câmara Municipal, da denominada "taxa por deficiência de aparcamento".

Considerando que competente para tal impugnação é o órgão executivo da autarquia, e não o tribunal, isto por força do disposto no artigo 22º nº 2 da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro, o Mmo. Juiz *a quo* declarou o Tribunal incompetente, em razão da matéria, para conhecer do pedido, absolvendo da instância a Câmara Municipal do Porto.

É desta decisão que vem o presente recurso.

O qual, pode dizer-se com afoiteza, merece provimento.

É que, como vem sendo afirmado repetidamente por este Tribunal, o facto de a impugnação judicial dos actos de liquidação efectuados

pelos serviços das câmaras municipais depender de prévia impugnação perante o respectivo órgão executivo, nos termos previstos no nº 2 do artigo 2º da Lei nº 1/87, de 6 de Abril, não implica que os tribunais tributários de 1ª instância sejam incompetentes para conhecer dessa mesma impugnação judicial, competência que, pelo contrário, lhes é atribuída pelo artigo 62º nº 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).

A falta daquela impugnação perante o órgão executivo autárquico consubstancia, antes, a falta de um pressuposto processual, cuja ausência implica a não admissibilidade da impugnação judicial, por ilegalidade da sua interposição.

Mas esta é questão que se não confunde com a da competência do tribunal, em razão da matéria, a decidir pelo tribunal que competente seja para conhecer da impugnação judicial.

Procede, deste modo, a última das conclusões das alegações de recurso, fundada em violação do artigo 62º nº 1 alínea a) do ETAF, sendo certo que as questões suscitadas nas demais conclusões são irrelevantes para apreciação do presente recurso, que visa a sentença recorrida - a qual foi, recorde-se, de declaração de incompetência do Tribunal - e não a abordagem e decisão de questões novas, por tal sentença não decididas, ainda que nela tenham sido abordadas, ao longo do discurso jurídico em que se fundou aquela declaração de incompetência.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, para ser substituída por outra que não seja de declaração de incompetência do Tribunal pelo motivo ora abordado.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Maio 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Execução Fiscal. Pagamento da dívida exequenda. Pelo revertido. Oposição. Convolação. Acesso aos tribunais.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O pagamento da divida exequenda pelo revertido conduz à extinção da execução e obsta à dedução da oposição por carência de objecto.
2 — Este entendimento não viola o princípio de acesso aos tribunais, consagrado no artº 20º da C.R.P.
3 — A convolação da oposição em impugnação judicial só é admissível se a causa de pedir o pedido constantes daquela foram ajustadas a esta.

Recurso n.º 25734, em que são recorrente António Marques Correia de Paiva e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. João Plácido Fonseca Limão.

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

António Marques Correia de Paiva, inconformado com o acórdão, a fls.l47 e seguintes, do T.C.A , que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença, a fls. 104 e seguinte, do T.T. de 1ª Instância do Porto, que lhe julgou inadmissível a oposição que havia deduzido à execução contra si revertida, daquele interpôs recurso para este S.T.A, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - Tendo o ora recorrente alegado, na oposição deduzida à execução, que apenas quis, com o pagamento do capital da divida exequenda, feito nos termos do art. 246º do C.P.T., acautelar-se contra uma eventual condenação nos juros moratórios elevadíssimos, já vencidos à data da reversão da execução contra si, o tribunal não podia, nem pode, considerar tal pagamento definitivo e muito menos presumir que, com isso, renunciou à defesa dos seus direitos, como contrapartida do benefício da isenção dos juros.

2 - O princípio da legalidade dos impostos e o carácter indisponível da divida fiscal impedem tal entendimento: se o Estado não pode dispor do seu direito, também o contribuinte não pode consentir espontaneamente de um imposto indevido(Autores citados e A. Xavier in Conceito e Natureza do Acto Tributário, pág. 148).

3 - Efectuando tal pagamento no âmbito da execução administrativa, o ora recorrente só podia levantar o seu problema e manifestar a sua intenção perante um Tribunal, na petição de oposição onde apresentou a sua defesa, que, como é sabido, não tinha nem tem lugar na execução administrativa.

4 - O pagamento em causa, segundo o alegado pelo oponente, mais não foi do que uma manifestação do principio do *solve et repete* que, como se sabe, é um principio informador de todo o nosso sistema tributário.

5 - E não se diga que tal principio só é valido quando a defesa do contribuinte se faz através da impugnação judicial, pois isso corresponderia a uma discriminação que o nosso sistema jurídico não faz, que levaria a uma injustiça naqueles casos, como o dos autos, onde a defesa do oponente não cabe no âmbito e no objecto da impugnação judicial.

6 - Não é aceitável nem justo que o recorrente, que só pode defender-se por oposição à execução, tenha de correr o risco de poder vira ser condenado a pagar o capital e os juros usurários a que não deu causa, não podendo beneficiar do disposto no art. 246º nº 3 do C.P.T.

7 - Tal entendimento opor-se-ia aos mais elementares princípios da boa-fé e da legalidade das relações tributárias a que afinal se reconduz a relação que subjaz à divida exequenda.

8 - Tanto mais que o pagamento em questão foi feito por quem se não considera responsável pela divida (ver art. Cit.).

9 - O Tribunal onde corre a oposição está acima da Administração onde corre o processo executivo, estando esta dependente do veredicto jurisdicional que recair sobre aquela (art. 294º e 295º do C.P.T.).

10 - O entendimento do acórdão recorrido no sentido de que o pagamento feito pelo recorrido pôs fim à execução nos termos do

art. 343º nº 1 do C.P.T. não é de acolher na medida em que este dispositivo visa aplicar-se apenas quando o pagamento é feito por quem se considera responsável e não também por quem o faz, tal como o recorrente, deduzindo logo a seguir oposição donde ressalta a sua intenção de defender os seus direitos.

11 - É evidente que o comportamento do ora recorrente não pode merecer o mesmo tratamento que teria se ele pagasse o capital da divida exequenda e nenhuma oposição ou defesa deduzisse.

12 - Tal como ocorreria se a defesa do recorrente coubesse no âmbito de uma impugnação judicial, o pagamento efectuado pelo oponente deverá considerar-se apenas, como um antecedente normal da sua defesa com o intuito de o beneficiar, na hipótese de perda de causa, de um regime mais favorável. (Princípio do solve e repete).

13 - Por outro lado, sendo a petição da oposição uma declaração de vontade uni autêntico negócio jurídico dirigido ao tribunal e à parte contrária, ela está sujeito ao disposto na art. 293 do C.C., sendo dever do tribunal operar a conversão, de acordo com este dispositivo, caso se verifiquem os requisitos apontados na lei para o efeito.

14 - Se o Tribunal recorrido entende (a nosso ver mal) que o recorrente errou na forma de processo que adoptou para a sua defesa, deveria ter convertido a oposição em impugnação judicial por quanto não só no seu articulado todas as exigências do art. 127º do C.P.T., como seria de supor que o recorrente o teria querido se tivesse previsto o erro (v. Acs. S.T.A. de 21.10.92 e 17.1.96, proferidos nos recursos nº 13 915 e 19 592 respectivamente.

15 - O entendimento adoptado na decisão recorrida, ao interpretar o art. 246º. nº 3 do C.P.T. pela forma como o fez (pagamento definitivo e extinção da execução) não só julgou mal o problema como fez mal aplicação, quer da referida norma legal quer do art. 343º nº 1 do C.P.T.

16 - E com isso coartou definitivamente o direito de defesa do recorrente previsto no art. 20 da Constituição da República Portuguesa o que é inconstitucional.

17 - Com efeito, se em face dos elementos processuais fosse válida e boa a interpretação dada ao artigo 246º nº 3 pela sentença recorrida, este dispositivo ater de aplicar-se com tal sentido, estaria ferido da inconstitucionalidade por constar o direito de defesa do recorrente, direito esse consignado no art. 20º da C.R.P.

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 arts. 713º nº 6 e 726º do C. P. Civil, remete-se para a decisão sobre a matéria de facto feita pelas instâncias.

A questão a decidir consiste em saber se, paga a quantia exequenda por responsável subsidiário contra quem reverteu a execução, é-lhe lícito deduzir oposição.

A compreensão legal desta questão há-de encontrar-se no texto dos art. 246º nº 3 e 260º nº 1 al.a) do C.P.T.

Da conjugação destes preceitos resulta que o pagamento da divida exequenda, no prazo da oposição, pelo responsável subsidiária, exonera-o de juros de mora e custas, tendo por efeito a extinção do processo de execução fiscal.

A oposição como referiu Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão (C.P.T., com. e anot. pág. 533) corresponde aos embargos de executado em processo civil e conquanto apresente e fisionomia

duma acção, instaurou pela apresentação duma petição inicial, a verdade é que ela funciona como contestação, cuja finalidade é impugnar a própria execução fiscal.

Ora, se o pagamento da quantia exequenda, conduz à extinção da execução, forçoso é concluir que, em tais circunstâncias, não cabe oposição pois já nada há a contestar ou a impugnar, de nada valendo, como é óbvio, a manifestação do desejo de a deduzir.

Em todo o caso, se, apesar do pagamento, a oposição for deduzida deve ser considerada manifestamente improcedente pois que é impossível a lide, por falta de objecto, *ab initio.*

Donde, no caso vertente, deve concluir-se que não cabia oposição.

Será, no entanto, caso de convolação?

Como se decidiu no acórdão deste S.T.A de 9/4/97, rec. 21279, deve ordenar-se a correcção da forma do processo de oposição para a do processo de impugnação se a causa de pedir e pedidos alegados se ajustarem a esta forma processual.

A causa de pedir invocada na oposição e o respectivo pedido foram a ilegitimidade do oponente, por não ter exercido a gerência de facto da originária executada, bem como a declaração de ser parte ilegítima nela, com a consequente devolução da quantia entregue.

Como decorre dos arts. 23º al.d) e 120º do C.P.T. o objecto da impugnação judicial é o acto tributivo e o acto de fixação de valores patrimoniais, sendo seu fundamento qualquer ilegalidade de que padeçam e que suporte o pedido da sua anulação.

De concluir é, pois, como o recorrente refere na conclusão 5% que, na hipótese dos autos, a causa de pedir e o pedido constantes da oposição não se ajustam à impugnação judicial.

Donde não seja admissível a pretendida convolação.

Mas será que a interpretação ora sufregada do art. 246º nº 3 do C.P.T. viola o artº 20ºdo C.R.P., que consagra o acesso aos tribunais?

A resposta não poderá de ser negativa.

O acesso aos tribunais, caso pretendesse atacar o acto tributário, estava assegurado ao recorrente por via da impugnação judicial, nos termos do art. 11º nº 2 do C.P.T., por outro lado, caso pretendesse seguir a sua ilegitimidade na execução, nos termos do art. 286º nº 1 al. b) do C.P.T., poderia lançar mão da oposição, desde que não efectuasse o pagamento da quantia exequenda.

Não se mostra, pois, violado o art. 20º do C.R.P.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Taxa Municipal de Ocupação da Via Pública. Impugnação graciosa. Impugnação contenciosa.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — No domínio da redacção original do nº 2 do artigo 22º da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro, não pode impugnar-se judicialmente a taxa de ocupação da via pública liquidada pelos serviços municipais sem primeiro a impugnar graciosamente.

2 — O facto de o tribunal tributário de 1ª instância ter apreciado a impugnação judicial não precedida de impugnação graciosa não obsta a que o tribunal de recurso decrete a sua rejeição, por ilegal interposição.

Recurso n.º 25767, em que são recorrente GDL — Sociedade Distrubuidora de Gás Natural de Lisboa, S. A., e recorrido Câmara Municipa de Lisboa, S. A e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

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

1.1. GDL - SOCIEDADE DISTRIBUIDORA DE GÁS NATURAL DE LISBOA, S. A., com sede em Lisboa, recorre da sentença do Mmo. Juiz do 5º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação da liquidação, pela CÂMARA MUNICIPAL DE LISBOA, de taxa referida a "licença de ocupação da via pública com tubagens de gás existentes no subsolo", relativa ao ano de 1997.

Formula as seguintes conclusões:

"I — Inexistiu qualquer acto de legítimo licenciamento da ocupação da via pública e do devido procedimento administrativo correspondente.

II — A CML não tem competência nem legitimidade quer para atribuir a licença em apreço quer para aplicar as taxas correspondentes, porque a alínea c) do art. 11º da Lei nº. 1/87, de 6 de Janeiro apenas contempla a ocupação do solo e não a do subsolo.

III — A tributação do subsolo, feita ao abrigo da autorização legal de tributar meramente o solo constitui violação do princípio constitucional da tipicidade tributária, consagrada no art. 103º., nºs 2 e 3 da Lei Fundamental.

IV — Na sequência da nacionalização da C.R.G.E. e da assunção pelo Estado, do dever, da competência e da responsabilidade dos actos conducentes à manutenção e expansão do «gás de cidade», e nos termos da lei que aprovou as bases gerais da concessão e do titulo contratual desta, a CML, mantendo embora o domínio, ficou privada dos poderes de administração da porção do subsolo da via pública que viesse a ser necessária para a instalação das iníra-estruturas adequadas ao estabelecimento da concessão - art. 15º, alínea c) do DL nº. 374/89, de 25/10.

V — Por se tratar de um serviço público, no qual o próprio Estado é o concedente é, até, dispensado o licenciamento municipal para a realização de quaisquer obras inerentes à rede de distribuição n. 3, alínea b) do art. 13º do DL 374/89, Bases IV e V anexas ao DL nº. 33/91 de 16/1, e cláusula 25ª, nº. 2, alínea a) do contrato de concessão, datado de 16/12/93.

VI — A consequente impossibilidade, de Direito, de a CML negar a atribuição de qualquer licença de ocupação do subsolo para os fins em vista é bem demonstrativa de que não se trata de urna taxa.

VII — É intempestiva e contra-natura a concessão de qualquer licença nos anos de 1994/95 assim como em 1997, relativamente à utilização de uma rede subterrânea implantada e explorada no subsolo desde 1889.

VIII — A tributação da utilização do subsolo pela recorrente constituiria, a existir tal direito na esfera jurídica da CML, um abuso do mesmo, na modalidade de *«venira contra factum proprium»,* com violação do normativo consagrado no art. 334º do Código Civil, que constitui um princípio geral de Direito.

IX — É ilegal o procedimento administrativo da CML, maxime por violação dos princípios da participação, da audiência dos interessados e da devida fundamentação dos actos administrativos - arts. 8º, 95º, 96º, 100º e 124º do Cód. Proc. Administrativo.

X — A CML, não tendo licenciado validamente, não pode exigir a contrapartida do licenciamento.

XI — Carece, em absoluto, de justificação e de fundamentação concreta o «quantum» da taxa exigida, ao arrepio do que determina o arts. 103º, nº. 2 e 112º, nº. 8 da C.R.P. e 124º e seguintes do C. P. Administrativo.

XII — O tributo que se pretende cobrar não tem a natureza jurídica de uma taxa por lhe faltar, principalmente, o elemento sinalagmático que é a contrapartida (Ac. do T.C. nº. 76/88, 7/4, e B.M.J. nº. 376, págs. 191 e seguintes).

XIII — É irrelevante a discussão sobre a existência ou não de uma isenção, *«in casu».*

Julgando em contrário, deve a sentença recorrida ser revogada, por ofensa aos preceitos acima referidos e aos demais do douto suprimento, sempre necessário, dando-se total provimento à impugnação da recorrente (...)".

1.2. A Fazenda Pública contra-alega defendendo a confirmação da sentença impugnada, no caso de o Tribunal não entender estar impossibilitado de apreciar o mérito da causa, por carência do pressuposto legal da impugnação perante o órgão autárquico.

1.3. O Mmo. Juiz mantém a sua decisão.

1.4. A Exmª Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer deve rejeitar-se, por ilegal interposição, a impugnação, que não foi precedida de reclamação graciosa necessária. Para o caso de assim se não entender, a sentença deve confirmar-se.

1.5. Sobre esta questão, defende a recorrente que "a impugnação administrativa graciosa não se impunha, nem teria natureza necessária".

1.6. O processo tem os vistos dos Exmºs Adjuntos.

2. Vem estabelecida a factualidade seguinte:

"a) Em 28/03/1994 a Divisão de Publicidade e Via Pública da Câmara Municipal de Lisboa (adiante CML) solicitou à Direcção de Infra-Estruturas e Saneamento - Divisão de Subsolo e Cadastro, da mesma CML, que informassem quais as ocupações do subsolo por parte da GDP, SA e qual a metragem das condutas com diâmetro até 20 cm e com medida superior a esta — cfr. fl. ... ora ordenada juntar;

b) Em 26/01/1995 a Divisão de Subsolo e Cadastro informou qual a metragem das referidas condutas —cfr. fl. 245;

c) Em 15/02/1995 a Divisão de Publicidade e Via Pública da CML comunicou à GDP, SA, que iria ser emitida a respectiva licença relativa à ocupação da via pública - subsolo -, pela qual são devidas taxas

de ocupação do subsolo da via pública e que, com base na metragem de tubagem de gás existente na cidade de Lisboa, em breve seriam avisados para o pagamento — cfr. fl. ... ora ordenada juntar;

d) Em 03/08/1995 a GDP, SA solicitou à Divisão de Publicidade e Via Pública da CML que informassem quais as licenças a que respeitavam os avisos que tinham recebido, bem como quais os regulamentos ou actos que estabeleceram tais quantitativos, quais os critérios de cálculo - cfr. fl. ... ora ordenada juntar;

e) Em 22/09/1995 a Divisão de Publicidade e Via Pública da CML informou a GDP, SA, que, os avisos que tinha recebido respeitam à ocupação da via pública do subsolo com tubagens de 170 000 m de tubagem de gás com diâmetro superior a 200 cm e 630 000 m de tubagem com diâmetro inferior a 200 cm. Informou ainda que com base em tal informação foi emitida a referida ocupação através da licença nº 5919613. Os anos de 1994/5 foram emitidos em 95/07/01, como não foi pedido qualquer tipo de cancelamento desta licença, a licença em causa foi renovada automaticamente, sendo que o ano de 1997 foi emitido em 01/03/97, na importância de 209 400 000$00. Informou ainda que as taxas aplicadas estão previstas nas alíneas a) e b) do nº 17 do art. 21 º da Tabela de Taxas, Licenças e outras Receitas Municipais — cfr. fls. 18 a 41, 142, 203 a 234 e 244 a 246;

f) Em 30/06/1995 à GDP, SA, sucedeu, em todos os direitos e obrigações, a GDL — Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S. A., ora impugnante — cfr. fls. 42 a 69;

g) Entre a Câmara Municipal de Lisboa e a impugnante não foi formalizado qualquer protocolo para a cedência e utilização dos bens do domínio público municipal do tipo daquele a que alude a cláusula 23ª, nº 3, do Contrato de Concessão da rede de distribuição de gás natural de Lisboa entre o Estado Português e GDP, SA, outorgado em 16/12/1993 — cfr. fl. 153".

3. Importa começar pela questão suscitada pelo Ministério Público, para quem a impugnação judicial deve ser rejeitada, uma vez que, no âmbito da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro, "a impugnação das taxas cobradas pelas autarquias dependia de prévia e necessária reclamação graciosa para os órgãos executivos daquelas", reclamação essa que a impugnante não deduziu.

A este propósito a recorrente contrapõe a definitividade vertical dos actos tributários, estabelecida no artigo 18º do Código de Processo Tributário (CPT), bem como a natureza facultativa que o mesmo diploma, pelo seu artigo 92º, atribui aos recursos hierárquicos, argumentando, ainda, a partir do carácter lesivo que atribui ao acto impugnado.

O artigo 22º da referida Lei nº 1/87 dispõe que "as reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança dos impostos referidos no n.º 1 do artigo 4.º e da derrama são deduzidos perante a entidade competente para a liquidação e decididas nos termos do Código de Processo das Contribuições e Impostos", ao tempo vigente. Já "as reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança de taxas, mais valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal são deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o tribunal tributário de 1ª instância territorialmente competente".

Os impostos a que alude o referido nº 1 do artigo 4º da lei são a sisa, a contribuição predial rústica e urbana, e os impostos sobre veículos, para o serviço de incêndios, de mais-valias, e sobre o valor acrescentado.

Conclui-se, dos invocados artigos 4º nº 1 e 22º da Lei nº 1/87, que, no caso vertente, por se tratar da impugnação de uma denominada taxa - em todo o caso, de um tributo não referido naquele artigo 4º nº 1 -, a respectiva impugnação deve ser deduzida perante o executivo municipal, com recurso para o tribunal tributário de 1ª instância da sua decisão.

Porém, a ora recorrente impugnou-a, logo, perante o tribunal, a cujo juiz dirigiu a petição, embora a tenha apresentado na Câmara Municipal de Lisboa que, após instrução, a remeteu a juízo.

Estamos, deste modo, e como bem nota a Exmª Procuradora-Geral-Adjunta, face à ausência de um requisito de procedibilidade, já que a impugnação judicial do acto de liquidação só tem cabimento após a pertinente reacção perante o órgão executivo autárquico.

Neste sentido vem decidindo este Tribunal, como pode ver-se nos acórdãos do Pleno da Secção de 15 de Março de 2000, e da Secção de 21 de Junho de 2000 e 26 de Abril de 2001, proferidos, respectivamente, nos recursos nºs. 21546, 24385 e 25612.

Quanto ao argumento retirado do artigo 18º do CPT, pode dizer-se que a norma se refere aos actos tributários praticados por autoridade fiscal dependente da Administração Central, integrada na hierarquia da Direcção-Geral dos Impostos, e não aos serviços das autarquias que não são "autoridade fiscal", sem embargo de praticarem actos tributários de liquidação no limitado campo dos tributos "gerados em relação fiscal Por outro lado, e no que concerne à natureza facultativa que o artigo 92º do mesmo diploma atribui aos recursos hierárquicos, além de valer quanto se disse a propósito do artigo 18º, pode acrescentar-se que o falado artigo 92º salvaguarda o que em contrário se estabeleça na lei, como é o caso do artigo 22º nº 2 da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro.

Por fim, o facto de o acto tributário ser lesivo não quer dizer que possa ser submetido, sem mais, aos tribunais, pois o recurso à via judicial não fica vedado só porque se impõe a verificação de certos pressupostos de recorribilidade, entre os quais pode figurar o prévio esgotamento da via graciosa.

Procede, consequentemente, a questão suscitada pelo Ministério Público, sendo ilegal a interposição da impugnação judicial.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em revogar a decisão recorrida, rejeitando a impugnação judicial, por ilegal interposição, assim concedendo provimento ao recurso.

Custas a cargo da recorrente, mas só na 1ª instância.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

IRS. Regime de deficientes. Benefícios fiscais. Disfunção residual. Aplicação da lei no tempo.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O DL 202/96, de 23.10, estabeleceu que se observasse na determinação do valor final da incapacidade para efeitos de acesso a benefícios fiscais, que sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses, ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios.

2 — Ora, é esta regra legal que confere cobertura à exigência que a Administração Fiscal faz de um novo atestado passado em conformidade com ela, sem que isso importe menor respeito pelo princípio da não retroactividade das leis ,decorrente do art. 12º/1 do CC ou por direitos constituídos ao abrigo do legislado antigo.

Recurso n.º 25 770, em que são recorrente Maria Fernanda de Faria Gomes Queirós e recorrida a Fazenda Pública, e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância de Braga que julgou procedente a impugnação deduzida por Maria Fernanda de Faria Gomes Queirós contra a liquidação de IRS do ano de 1996, no montante de 442.992$00 e a anulou na parte em que decorreu da não consideração do benefício fiscal, veio o Representante da FªPª recorrer concluindo a sustentar que:

— a força probatória dos documentos autênticos não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, pois o acto documentado pelo atestado em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade invocável a todo o tempo;

— a sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado;

— "para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação do s.p., sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31.12, do ano a que respeita o imposto - art. 14º/7 do CIRS";

— a AF não pode ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades entretanto utilizado pela autoridade competente e no âmbito das suas competências pode solicitar a apresentação de novo atestado em consonância com os novos critérios — art. 119º do CIRS;

— a sentença em recurso violou os arts. 371º/1 do CCivil, 13º/1 da CRP, 14º/7 e 25º/1 e 3 do CIRS e 44º/1 e 5 do EBF.

Contra-alegou a recorrida a sustentar que as disposições do DL nº 202/96, de 23.10 que obrigam à divulgação no atestado da doença de que o cidadão padece é inconstitucional por violação do art. 26º/1 da CRP, é ilegal por implicar uma aplicação retroactiva da lei por violação das disposições dos arts. 16º e 17º/a) e b) do CPT e 106º/2 da CRP, é ainda ilegal a aplicação de uma mera circular da DGCI para alterar matéria relativa a benefícios fiscais, o procedimento adoptado pela AF viola o princípio da igualdade consagrado no art. 13º da CRP e por último, o acto impugnado sofre de vício de violação de lei, já que em matéria de deduções específicas, não teve em conta que as contribuições obrigatórias para a Segurança Social do impugnante foram superiores ao limite máximo previsto no art. 25º/1 do CIRS, violando assim o disposto no nº 2 do mesmo artigo.

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que o recurso merece provimento, de acordo com a jurisprudência quase unânime deste STA.

A sentença em recurso entendeu que o art. 44º/5 do EBF, considerava deficiente aquele que apresentando um grau de invalidez permanente devidamente comprovado pela entidade competente, era igual ou superior a 60%, sendo perfeitamente claro no sentido de que seria a essa entidade que competiria a decisão sobre tal grau de invalidez, não podendo a AF, salvo nos casos de invalidade do acto administrativo documentado pelo atestado médico respectivo, recusar o atestado ou exigir um novo com o argumento de que o que lhe tinha sido apresentado não respeitaria os critérios de avaliação entretanto (entre a emissão do que lhe foi apresentado e o momento da liquidação) fixados por uma circular da Direcção-Geral da Saúde.

Cumpre decidir Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

Controverte-se o regime legal da determinação do grau de invalidez permanente que há-de ser devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%, que constitui pressuposto de elevação dos limites de deduções ao rendimento colectável do trabalho (art. 25º/3 do CIRS), da elevação dos limites de deduções à colecta (art.80º/6) e da concessão de benefícios fiscais previstos no art. 44º/5 do Estatuto dos Benefícios Fiscais. em sede de IRS, referido ao tempo posterior à vigência do DL 202/96, de 23.10.

Este diploma, que estabeleceu o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (art. 1º), veio estabelecer normas específicas para tal avaliação no decurso da proposição inserta no preâmbulo de obviar à necessidade de explicitar a competência para a avaliação de tal incapacidade e de criar normas de adaptação da anterior TNI, para o que se tornava necessário actualizar os procedimentos adoptados, de forma a adequar a utilização da TNI ao disposto na Lei 9/89, de 2.5.

E de entre as regras que o diploma estabeleceu de acordo com que vai dito, a observar na determinação do valor final da incapacidade, foi estabelecido que sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses, ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios,... [nº 5, al. e) das Instruções gerais do anexo I ao diploma].

Ora, é esta regra legal que confere cobertura à exigência que a Administração Fiscal faz de um novo atestado passado em conformidade com ela, sem que isso importe menor respeito pelo princípio da não retroactividade das leis ,decorrente do art. 12º/1 do CC ou por direitos constituídos ao abrigo do legislado antigo.

A tributação em causa é respeitante a ano civil completado já depois da entrada em vigor do dito diploma (30 de Novembro de 1996)

e é o último dia do ano a que o imposto respeita que a lei confere relevo para aferir a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos para efeitos de tributação (art 14º/7 do CIRS, aditado pelo art. 24º/2 da Lei 65/90, de 28.12, a prescrever de harmonia com o art. 134º do mesmo código).

Por isso, relativamente ao período tributário em causa, já a situação tributária poderia ser reavaliada segundo as regras novas legais vigentes, exigindo-se novo atestado conforme com elas, pois então da lei se fazia tão-somente uma aplicação para o futuro, a qual não é susceptível de agravar a segurança jurídica e o princípio da confiança, que são garantias dos contribuintes.

Por outro lado, não é viável configurar a situação anterior à lei nova como portadora de direitos adquiridos pelo contribuinte, a preservar dos efeitos modelados pela aplicação ultra — activa desta lei, porquanto os benefícios concedidos são permanentes, que não temporários, são puros, que não condicionados, nem convencionais ou paracontratuais, e é nestas figuras, que não naquelas que se acolhem os direitos adquiridos que não podem ser suprimidos por lei posterior ([1]).

Nestas outras, do campo dos benefícios fiscais de fonte exclusivamente legal, onde a bilateralidade e a paracontratualidade estão ausentes, e no silêncio da lei em regras de direito transitório, há apenas que curar guardar a aplicação da lei nova para os factos ocorridos na sua vigência, como é regra geral enunciada no regime da sucessão das leis no tempo do art. 12º do CC e decorre, ainda, do art. 10º do EBF, que mais não faz do que desenvolver tal regime.

A questão da inconstitucionalidade de disposições do DL 202/96, com base no art. 26º/1 da CR, não é atinente às normas que foram aplicadas, que não respeitam à divulgação de doenças no atestado, e a invocação da violação do princípio da igualdade, aliás não concretizada pela recorrida, não é de considerar no procedimento da Administração Fiscal , que se dá como conforme à lei. O ponto sobre violação de lei (art. 25º/1 do CIRS não foi objecto de cognição na instância recorrida, motivo porque aqui também se não aborda.

Por tudo tem o recorrente razão, não podendo manter-se a sentença recorrida.

Termos em que se concede provimento ao recurso, se revoga a sentença recorrida, julgando-se a impugnação improcedente.

Custas pelo impugnaste, na 1ª instância e neste tribunal, com procuradoria em 40 %.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira* (declaração de voto anexa).

Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos desta Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante

([1]) Cf. Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal,* II, p. 412.

só operam nos processos de avaliação de incapacidade pendentes à data da sua entrada em vigor -cfr. art. 7º — e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado 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 DL n.º 341/93, de 30.09, até então em vigor; certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais — cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

Alfredo Madureira.

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Impugnação judicial. Contagem do prazo. Início em férias judiciais.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O prazo de impugnação judicial conta-se nos termos do art. 279.º do Código Civil, como se estabelece no n.º 2 do art. 49.º do Código de Processo Tributário.

2 — O prazo de impugnação judicial previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 123.º do C.P.T., inicia-se no dia seguinte ao termo do prazo de pagamento voluntário do imposto, mesmo que esse dia se integre em período de férias judiciais.

Recurso n.º 25 778, em que são recorrente a Atlantisado — Sociedade de Agricultura e Pesca do Atlântico e Sado, L.da, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — ATLANTISADO — SOCIEDADE DE AQUICULTURA E PESCA DO ATLÂNTICO E SADO, LDA, impugnou judicialmente a liquidação de I.R.C. relativa a ano de 1994.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa rejeitou liminarmente a impugnação, por a considerar intempestiva.

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

A — Por falta de fundamentação legal deve ser anulada a sentença recorrida.

B — Por outro lado deve ser considerado, como válido, para início da contagem do prazo o primeiro dia útil após férias judiciais, e admitida como tempestiva a impugnação judicial que originou o presente processo.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso por o prazo de impugnação judicial não ter natureza adjectiva, mas sim substantiva, citando jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 9.6.1998 foi efectuada, pelos serviços competentes da AF, a liquidação adicional de IRC, nº 8310008028, respeitando ao exercício de 1994, devido pela impugnante, tendo-se apurado a quantia de 4.243.513$00 como a de imposto a pagar, fixando-se, em 5.8.1998, a data limite de pagamento, o que não veio a suceder, pelo que, foi instaurado o competente processo de execução fiscal.

2. Contra a liquidação identificada em 1., a impugnante não apresentou reclamação graciosa.

3. No dia 15.12.1998, a impugnante apresentou, na RF do 8º BF de Lisboa, a petição de impugnação judicial em apreço.

3 — A primeira questão que é objecto do presente recurso é a da nulidade do despacho recorrido, por falta de fundamentação.

Como vem entendendo uniformemente este Supremo Tribunal Administrativo só se verifica tal nulidade quando ocorra falta absoluta de fundamentação ([1]).

Este entendimento resulta linearmente do próprio texto da alínea b) do n.º 1 do art. 668.º do C.P.C., que apenas prevê a nulidade por falta de fundamentação quando haja ausência de especificação dos fundamentos da decisão, quando ela está de todo ausente, e não quando ela possa ser considerada insuficiente ou deficiente.

No caso dos autos, a recorrente nem esclarece nas suas alegações quais as razoes por que entende que ocorre tal nulidade.

De qualquer forma, não ocorreu tal, nulidade, pois no despacho recorrido indicam-se as razões por que se decidiu no sentido em que se decidiu, indicando-se os pressupostos de facto e de direito da decisão.

4 - A segunda questão colocada no recurso é a da natureza do prazo de impugnação judicial.

Essa questão era discutida no domínio de vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos, em que não havia disposição expressa sobre a questão.

O Código do Processo Tributário n.º 2 do seu art.49.º, por remissão para o seu n.º 1, veio esclarecer que tal prazo se conta nos termos do art. 279.º do Código Civil.

Assim, o prazo de impugnação judicial conta-se sem interrupções ou suspensões, que não estão previstas na lei para estes prazos cujo regime se estabelece neste art. 279.º

O art. 123.º, n.º 1 e sua alínea a), do C.P.T., estabelecem que o prazo de impugnação judicial é de 90 dias e, no que é aqui aplicável, se conta do termo do prazo para pagamento voluntário dos impostos e das receitas parafiscais.

No caso dos autos, o prazo para pagamento voluntário terminou em 5-8-98, pelo que, a contar-se o prazo de 90 dias a partir desta data, a impugnação judicial deduzida em 15-12-98 será manifestamente intempestiva.

Porém, a recorrente defende que, tendo ocorrido o termo do prazo de pagamento voluntário em período de férias judiciais, deve entender-se que ele se inicia em 15-9-98, data em que reabrem os tribunais, após férias.

Esta posição, no entanto, não tem qualquer suporte legal.

Na verdade, a alínea b) do referido art. 279.º, no que concerne aos prazos fixados em dias, apenas manda excluir da contagem do prazo o dia em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr.

Isto é, no caso, iniciando-se o prazo de impugnação judicial com o termo do prazo de pagamento voluntário do imposto, apenas o dia em ocorre este termo não se conta.

Por outro lado, no que concerne aos efeitos que as férias judicias podem ter sobre o prazo, apenas se prevê a transferência do seu termo para o primeiro dia útil após férias, caso esse termo ocorra em férias.

Porém, quanto ao início do prazo não se prevê qualquer transferência motivada pelas férias judiciais.

Assim, não tem suporte legal a posição defendida pela recorrente, sendo correcta a posição assumida no despacho recorrido.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Vítor Meira.*

([1]) Neste sentido, entre muitos outros possíveis, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 6-6-89 (recurso nº 26 268), de 10-10-90 (recurso nº 11 946), de 31-1-90 (recurso nº 11 921), de 29-5-91 (recurso nº 24 722), de 21-3-91 (recurso nº 9034B), de 15-5-91 (recurso nº 13 137) e de 12-7-2000, proferido no recurso nº 25 056.

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

IRS. Regime de deficientes. Benefícios fiscais. Disfunção residual. Aplicação da lei no tempo.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O DL 202/96, de 23.10. estabeleceu que se observasse na determinação do valor final da incapacidade para efeitos de acesso a benefícios fiscais, que sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses, ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios.

2 — Ora, é esta regra legal que confere cobertura à exigência que a Administração Fiscal faz de um novo atestado passado em conformidade com ela, sem que isso importe menor respeito pelo principio da não retroactividade das leis, decorrente do art. 12º/1 do CC ou por direitos constituídos ao abrigo do legislado antigo.

Recurso n.º 25 783, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido António Veiga Araújo e de que foi relator Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância de Braga que julgou procedente a impugnação deduzida por António Veiga de Araújo contra a liquidação de IRS do ano de 1997, no montante de 988.492$00 e a anulou na parte em que decorreu da não consideração do beneficio fiscal, veio o Representante da FªPª recorrer concluindo a sustentar que:

— a força probatória dos documentos autênticos não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas,. pois o acto documentado pelo atestado em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade invocável a todo o tempo;

— a sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado;

— "para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação do s.p., sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31.12, do ano a que respeita o imposto - art. 14º/7 do CIRS";

— a AF não pode ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades entretanto utilizado pela autoridade competente e no âmbito das suas competências pode solicitar a apresentação de novo atestado em consonância com os novos critérios — art. 119º do CIRS;

— a sentença em recurso violou os arts. 371º/1 do CCiv., 13º/1 da CRP, 14º/7 e 25º/1 e 3 do CIRS e 44º/1 e 5 do EBF.

Não houve contra-alegação.

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que o recurso merece provimento nos termos da jurisprudência maioritária da Secção tirada em casos idênticos.

A sentença em recurso entendeu que o art. 44º/5 do EBF, considerando deficiente aquele que apresentando um grau de invalidez permanente devidamente comprovado pela entidade competente igual ou superior a 60%, era perfeitamente claro no sentido de que seria a essa entidade que competiria a decisão sobre tal grau de invalidez, não podendo a AF, salvo nos casos de invalidade do acto administrativo documentado pelo atestado médico respectivo, recusar o atestado ou exigir um novo com o argumento de que o que lhe tinha sido apresentado não respeitaria os critérios de avaliação entretanto (entre a emissão do que lhe foi apresentado e o momento da liquidação) fixados por uma circular da Direcção-Geral da Saúde.

Cumpre decidir.

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

Controverte-se o regime legal da determinação do grau de invalidez permanente que há-de ser devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60 %, que constitui pressuposto de elevação dos limites de deduções ao rendimento colectável do trabalho (art. 25º/3 do CIRS), da elevação dos limites de deduções à colecta (art. 80º/6) e da concessão de benefícios fiscais previstos no art. 44º/5 do Estatuto dos Benefícios Fiscais. em sede de IRS, referido ao tempo posterior à vigência do DL 202/96, de 23.10.

Este diploma, que estabeleceu o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (art. 1º), veio estabelecer normas específicas para tal avaliação no decurso da proposição inserta no preâmbulo de obviar à necessidade de explicitar a competência para a avaliação de tal incapacidade e de criar normas de adaptação da anterior TNI, para o que se tornava necessário actualizar os procedimentos adoptados, de forma a adequar a utilização da TNI ao disposto na Lei 9/89, de 2.5.

E de entre as regras que o diploma estabeleceu de acordo com que vai dito, a observar na determinação do valor final da incapacidade, foi estabelecido que sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses, ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, . . . [nº 5, al. e) das Instruções gerais do anexo I ao diploma].

Ora, é esta regra legal que confere cobertura à exigência que a Administração Fiscal faz de um novo atestado passado em conformidade com ela, sem que isso importe menor respeito pelo princípio da não retroactividade das leis, decorrente do art. 12º/1 do CC ou por direitos constituídos ao abrigo do legislado antigo.

A tributação em causa é respeitante a ano civil completado já depois da entrada em vigor do dito diploma (30 de Novembro de 1996) e é o último dia do ano a que o imposto respeita que a lei confere relevo para aferir a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos para efeitos de tributação (art 14º/7 do CIRS, aditado pelo art. 24º/2 da Lei 65/90, de 28.12, a prescrever de harmonia com o art. 134º do mesmo código).

Por isso, relativamente ao período tributário em causa, já a situação tributária poderia ser reavaliada segundo as regras novas legais vigentes, exigindo-se novo atestado conforme com elas, pois então da lei se fazia tão somente uma aplicação para o futuro, à qual não é susceptível de agravar a segurança jurídica e o princípio da confiança, que são garantias dos contribuintes.

Por outro lado, não é viável configurar a situação anterior à lei nova como portadora de direitos adquiridos pelo contribuinte, a preservar dos efeitos modelados pela aplicação ultra-activa desta lei, porquanto os benefícios concedidos são permanentes, que não temporários, são puros, que não condicionados, nem convencionais ou paracontratuais, e é nestas figuras, que não naquelas que se acolhem os direitos adquiridos que não podem ser suprimidos por lei posterior ([1]).

Nestas outras, do campo dos benefícios fiscais de fonte exclusivamente legal, onde a bilateralidade e a paracontratualidade estão ausentes, e no silêncio da lei em regras de direito transitório, há apenas que curar guardar a aplicação da lei nova para os factos ocorridos na sua vigência, como é regra geral enunciada no regime da sucessão das leis no tempo do art. 12º do CC e decorre, ainda, do art. 10º do EBF, que mais não faz do que desenvolver tal regime.

([1]) Cf. Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal,* II, p. 412.

Por tudo tem o recorrente razão, não podendo manter-se a sentença recorrida.

Termos em que se concede provimento ao recurso, se revoga a sentença recorrida, julgando-se a impugnação improcedente.

Custas pelo impugnante, somente na 1ª instância.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira.*

Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos desta Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.os 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em 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 — cfr. art. 7º — e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado 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 DL n.º 341 /93, de 30.09, até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais — cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

Alfredo Madureira.

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

IRS. Regime de deficientes. Benefícios fiscais. Disfunção residual. Aplicação da lei no tempo.

Doutrina que dimana da decisão:

1) — O DL 202/96, de 23.10. estabeleceu que se observasse na determinação do valor final da incapacidade para efeitos de acesso a benefícios fiscais, que sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses, ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios.

2) — Ora, é esta regra legal que confere cobertura à exigência que a Administração Fiscal faz de um novo atestado passado em conformidade com ela, sem que isso importe menor respeito pelo princípio da não retroactividade das leis, decorrente do art. 12º/1 do CC ou por direitos constituídos ao abrigo do legislado antigo.

Recurso n.º 25 785. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Pedro Herculano Novo dos Santos Ferreira; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença do TT de 1.ª Instância de Braga que julgou procedente a impugnação deduzida por Pedro Herculano Novo dos Santos Ferreira contra a liquidação de IRS do ano de 1996, no montante de 60.693$00 e a anulou na parte em que decorreu da não consideração do benefício fiscal, veio o Representante da FªPª recorrer concluindo a sustentar que:

- a força probatória dos documentos autênticos não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, pois o acto documentado pelo atestado em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade invocável a todo o tempo;
- a sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado;
- "para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação do s.p., sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31.12, do ano a que respeita o imposto — art. 14º/7 do CIRS";
- a AF não pode ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades entretanto utilizado pela autoridade competente e no âmbito das suas competências pode, solicitar a apresentação de novo atestado em consonância com os novos critérios — art. 119º do CIRS;
- a sentença em recurso violou os arts. 371º/1 do CCivil, 13º/1 da CRP, 14º/7 e 25º/1 e 3 do CIRS e 44º/1 e 5 do EBF.

Não houve contra-alegação.

O Exmº Magistrado do Mº Pº é de parecer que o recurso merece provimento nos termos da jurisprudência maioritária da Secção tirada em casos idênticos.

A sentença em recurso entendeu que o art. 44º/5 do EBF, considerava deficiente aquele que apresentando um grau de invalidez permanente devidamente comprovado pela entidade competente, era igual ou superior a 60%, sendo perfeitamente claro no sentido de que seria a essa entidade que competiria a decisão sobre tal grau de invalidez, não podendo a AF, salvo nos casos de invalidade do acto administrativo documentado pelo atestado médico respectivo, recusar o atestado ou exigir um novo com o argumento de que o que lhe tinha sido apresentado não respeitaria os critérios de avaliação entretanto (entre a emissão do que lhe foi apresentado e o momento da liquidação) fixados por uma circular da Direcção-Geral da Saúde.

Cumpre decidir

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

Controverte-se o regime legal da determinação do *grau de invalidez permanente que há-de ser devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%,,* que constitui pressuposto de elevação dos limites de deduções ao rendimento colectável do trabalho (art. 25º/3 do CIRS), da elevação dos limites de deduções à colecta (art. 80º/6) e da concessão de benefícios fiscais previstos no art. 44º/5 do Estatuto dos Benefícios Fiscais. em sede de IRS, referido ao tempo posterior à vigência do DL 202/96, de 23.10.

Este diploma, que estabeleceu o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (art. 1º), veio estabelecer normas específicas para tal avaliação no decurso da proposição inserta no preâmbulo de obviar à necessidade de explicitar a competência para a avaliação de tal incapacidade e de criar normas de adaptação da anterior TNI, para o que se tornava necessário actualizar os procedimentos adoptados, de forma a adequar a utilização da TNI ao disposto na Lei 9/89, de 2.5.

E de entre as regras que o diploma estabeleceu de acordo com que vai dito, a observar na *determinação do valor final da incapacidade, foi estabelecido que sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses, ou outros), o coeficiente dê capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios,... [*nº 5, al. e) das Instruções gerais do anexo I ao diploma].

Ora, é esta regra legal que confere cobertura à exigência que a Administração Fiscal faz de um novo atestado passado em conformidade com ela, sem que isso importe menor respeito pelo princípio da não retroactividade das leis ,decorrente do art. 12º/1 do CC ou por direitos constituídos ao abrigo do legislado antigo.

A tributação em causa é respeitante a ano civil completado já depois da entrada em vigor do dito diploma (30 de Novembro de 1996) e é o último dia do ano a que o imposto respeita que a lei confere relevo para aferir a *situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos para efeitos de tributação (*art 14º/7 do CIRS, aditado pelo art. 24º/2 da Lei 65/90, de 28.12, a prescrever de harmonia com o art. 134º do mesmo Código).

Por isso, relativamente ao período tributário em causa, já a situação tributária poderia ser reavaliada segundo as regras novas legais vigentes, exigindo-se novo atestado conforme com elas, pois então da lei se fazia tão somente uma aplicação para o **futuro,** a qual não é susceptível de agravar a segurança jurídica e o princípio da confiança, que são garantias dos contribuintes.

Por outro lado, não é viável configurar a situação anterior à lei nova como portadora de direitos adquiridos pelo contribuinte, a preservar dos efeitos modelados pela aplicação ultra — activa desta lei, porquanto os benefícios concedidos são permanentes, que não temporários, são puros, que não condicionados, nem convencionais ou paracontratuais, e é nestas figuras, que não naquelas que se acolhem os direitos adquiridos que não podem ser suprimidos por lei posterior ([1]).

Nestas outras, do campo dos benefícios fiscais de fonte exclusivamente legal, onde a bilateralidade e a paracontratualidade estão ausentes, e no silêncio da lei em regras de direito transitório, há

([1]) CF. Sá Gomes, *Manuel de Direito Fiscal,* II.p.412.

apenas que curar guardar a aplicação da lei nova para os factos ocorridos na sua vigência, como é regra geral enunciada no regime da sucessão das leis no tempo do art. 12º do CC e decorre, ainda, do art. 10º do EBF, que mais não faz do que desenvolver tal regime.

Por tudo tem o recorrente razão, não podendo manter-se a sentença recorrida.

Termos em que se concede provimento ao recurso, se revoga a sentença recorrida, julgando-se a impugnação improcedente..

Custas pelo impugnante, somente na 1.ª instância.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Ernani Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira* (Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos desta Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em 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 — cfr. art. 7º — e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado 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 DL n.º 341/93, de 30.09, até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais — cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305).

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Impugnação judicial. Recurso jurisdicional. Confirmação integral do acórdão recorrido.

Doutrina que dimana da decisão:

Quando o STA confirmar inteiramente e sem qualquer declaração de voto acórdão da Secção de Contencioso Tributário do TCA, quer quanto à decisão, quer quanto aos respectivos fundamentos, pode o acórdão limitar-se a negar provimento ao recurso, remetendo para os fundamentos da decisão impugnada.

Recurso n.º 25 795. Recorrente: LIDOSOL — Empreendimentos Turísticos, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: € Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

LIDOSOL — Empreendimentos Turísticos, Lda, com sede na Estrada Monumental, 318, r/c, Funchal, recorre do acórdão do TCA de fls. 175-180 que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença que julgou improcedente esta impugnação judicial contra liquidação de IVA no montante de 15 575 983$00, respeitante ao ano de 1989.

Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1.ª A Recorrente foi autorizada a construir um silo com vista a suprir necessidades sociais do Município, obrigando-se, perante este, a entregar-lhe o mesmo em perfeito estado de conservação e funcionamento decorridos que sejam quarenta anos, contados de 1 de Julho de 1989.

2.ª Foram imputados proveitos no exercício do ano de 1989 provenientes de rendas do silo, que estavam computados em 36.000.000$00, as quais só se venceriam em cada um dos meses dos 15 anos seguintes, ou seja de 1990 a 2004, erro praticado pela entidade fiscalizadora que originou, neste pormenor, a liquidação ilegal do IVA da quantia de 4.320.000$00, valor que, ainda que fosse exigido, deveria, seguindo o raciocínio do técnico da fiscalização, ser deduzido do IVA que o Município teria de liquidar à Recorrente.

3.ª O acto tributário de liquidação do IVA enferma, assim, de ilegalidade pelo facto da Administração Fiscal ter imputado ao exercício de 1989 o valor das rendas vincendas até 2004 de que resultou uma liquidação a mais de IVA no valor de 4.320.000$00.

4.ª Além disso, a mesma entidade fiscalizadora, sem qualquer fundamento, considerou que o contrato em análise não passava de uma mera prestação de serviços ou de simples intermediação, contrariando, assim, como resulta provado nos autos, que as partes contraentes (Município e Recorrente) idealizaram, contrataram e executaram um investimento conjunto que não configura qualquer prestação de serviços nem intermediação.

5.ª Com efeito, o referido contrato possui as característicos do contrato de empreitada, ou seja, *onerosidade, autonomia e determinação do momento em que ó dono da obra adquire a propriedade do bem,* as quais encontram-se sem sombra de dúvida no contrato celebrado pela Recorrente com a Câmara Municipal do Funchal, visto que aquela, tal como uma empreiteira, organizou e geriu, em seu nome e por sua conta e risco, os meios necessários ao seu cumprimento, construiu um silo mediante um preço, explora o referido espaço por um determinado período, que é de 40 anos e, findo o qual, deverá entregar ao dono da obra ou titular do bem o referido espaço.

6.ª Tal contrato distingue-se do contrato de prestação de serviços materializado na «intermediação» pelo facto daquele ter como objecto a realização de uma obra mediante um preço, que poderá ser de diversa natureza: construção, remodelação, etc.

7.ª Além disso, foi a Recorrente quem, por um lado, suportou todos os custos com a gestão, construção e equipamento do silo e, por outro, para sua edificação, contratou directamente com terceiros e perante eles se obrigou, agindo clara e inequivocamente em seu nome *(nunca em representação ou por conta do Município)* e a Câmara Municipal do Funchal, por seu turno, comparticipou nos termos previstos nas cláusulas contratuais.

8.ª Nesse sentido, não poderá falar-se de qualquer intermediação.

9.ª Não considerando a Administração Fiscal que a construção de um parque de estacionamento subterrâneo executado pela Recorrente por sua conta e risco mediante um preço pago pela Câmara Municipal do Funchal, a qual receberá daquela o dito bem após o período previamente determinado nas cláusulas contratuais, configurava um verdadeiro contrato de empreitada *(independentemente do concessionário aqui Recorrente possuir ou não Alvará ou deter ou não a qualidade de empreiteiro, pois a entidade que concede os alvarás é a mesma que autorizou a Recorrente a construir e explorar o referido espaço),* tal comportamento constitui erro de interpretação da situação fáctica da empresa ora Recorrente.

10.ª A Administração Fiscal, sem qualquer fundamento, aplicou a taxa normal de IVA sobre as operações realizadas pela Recorrente ao abrigo do aludido contrato.

11.ª Ora, se a Administração Fiscal sempre entendeu que a taxa reduzida era aplicável às *«empreitadas de realização de infra-estruturas, se bem que realizadas por uma Sociedade Comercial que está, por acordo, a substituir-se ao ente público concedente, serão objectivamente empreitadas de obras públicas, pelo que têm enquadramento na verba 3.6 da Lista II anexa ao CIVA, facto que sai reforçado pela sua passagem para o domínio público»,* a aplicação da taxa normal às operações de autêntica e verdadeira empreitada realizadas pela Recorrente e subsumíveis à previsão contida na verba 3.6 da Lista II carece de justificação das razões que levaram aquela entidade tributária a assim proceder, o que constitui vício de forma por preterição de formalidade essencial e total desrespeito pela doutrina da Administração Fiscal, acarretando violação da alínea a) do n.º 1 do art. 18º do Código do IVA que prevê para a situação ora descrita e contida na verba 3.6 da Lista II do aludido CIVA uma taxa reduzida (vide por todas, a informação n.º 1310 de 22FEV91 - Proc. E151 90020, dos Serviços do IVA, na qual vem referida a informação n.º 530, Proc. E151A, aplicável à situação em análise).

12.ª Ao tributar rendas vincendas até 2004 corno proveitos do exercício do ano de 1989 de que originou uma errada liquidação do IVA e ao aplicar a taxa normal quando deveria ser a taxa reduzida, sem qualquer justificação não poderá manter-se o acto tributário de liquidação do IVA, por vício de forma por preterição de formalidade essencial e violação de lei.

13.ª Os erros praticados pela Administração Fiscal são imputáveis a esta e constituem erro dos serviços, que deverá ser reconhecido com vista ao pagamento à Recorrente dos juros indemnizatórios desde a data do pagamento do IVA até ao momento em que vier a ser emitida a respectiva nota de crédito a seu favor.

14.ª Deste modo, o douto Acórdão recorrido, que negou provimento ao recurso que manteve a decisão proferida em 1.ª Instância em sentido desfavorável, deverá ser revogado.

15.ª Foram, assim, violadas as seguintes disposições legais:

a) alínea a) do n.º 1 do art. 18º do Código do IVA que descreve a situação ora descrita na verba 3.6 da Lista II.

b) artº 18º do Código do IRC que versa sobre o principio da especialização dos exercícios de que resultou a liquidação do IVA da quantia de 4.320.000$00

Contra-alegando, a Fazenda Pública conclui pela improcedência do recurso.

Também o distinto PGA entende ser de confirmar o julgado, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

a) A presente impugnação judicial é respeitante à liquidação de IVA no montante de 15 575 983$00, «referente a falta de liquidação de IVA sobre a prestação de serviços relacionados com a construção de um parque de estacionamento» - cf. a informação oficial de fl. 48.

b) Não foi possível apurar a data em que a impugnante, ora recorrente, foi notificada da liquidação dita em a), mas a impugnação judicial da mesma liquidação foi apresentada no dia 23-1-1992 - cf. especialmente a documentação de fls. 148 v. a 173, e o carimbo de entrada a fl. 2.

c) A liquidação impugnada, dita em a), foi operada na consideração da taxa de 12% sobre o valor tributável de 129 799 857$00, respeitante a documentos emitidos pela impugnante, ora recorrente, nos meses de Abril, de Maio e de Julho do ano de 1989, por prestação de serviços relacionados com a construção do parque de estacionamento aludido em a) - cf. fl. 36 do relatório em apenso.

d) As prestações de serviços aludidas em a) e c) inserem-se no âmbito de cumprimento do contrato celebrado, em 27-4-1989, entre a Câmara Municipal do Funchal e a impugnante, ora recorrente, com as seguintes cláusulas - cf. o documento de fls. 19 a 25.

1.ª A Câmara Municipal deliberou autorizar a firma acima referida a construir e a explorar um Parque de Estacionamento Subterrâneo implantado num terreno camarário, que actualmente serve de estacionamento ao Complexo Balnear do Lido, faixa norte, ficando a superfície como espaço sob a gestão da Câmara Municipal.

2.ª O prazo de exploração do Parque será de 40 anos, a contar de 1-7-1989.

3.ª O Parque terá um carácter público com tarifário a merecer a aprovação da Câmara Municipal do Funchal.

4.ª A título de comparticipação desta importante obra para aquela zona da Frente do Mar, que se integra no plano da Zona, a Câmara Municipal do Funchal comparticipara com 65 000 000$00, a pagar até final do ano económico de 1989; 20 000 000$00 em brita; o valor correspondente às taxas de ocupação dos restaurantes actualmente explorados pela impugnante no Complexo Balnear do Lido, entre Fevereiro de 1988 e Dezembro de 1989.

5.ª É estabelecida uma taxa de ocupação de 200 000 000$00 por mês, com efeitos a partir de 1-7-1989, actualizável anualmente segundo os coeficientes determinados pelo Governo, ficando a firma em causa isenta do pagamentos dos mesmos durante o prazo de 15 anos, o que corresponde ao valor do investimento realizado por esta. A partir de 1-7-2004, a sociedade pagará a taxa mensal de 650 000$00, actualizável nos termos determinados anualmente pelo Governo, até cessar a presente exploração.

6.ª A empresa obriga-se a entregar o Parque à Câmara logo que o mesmo seja inaugurado, e compromete-se a construir no ano de 1989 o Aquário de mariscos de acordo com o projecto previamente aprovado para o Complexo Balnear do Lido, bem como a churrasqueira, obras essas que devem ser acompanhadas e fiscalizadas pelo Senhor Director do Gabinete de Estudos e Planeamento.

7.ª Ficam a cargo da empresa exploradora as despesas de funcionamento e conservação do Parque, devendo o mesmo ser entregue após cessar este direito nas devidas condições de conservação e funcionamento.

8.ª Obriga-se também a empresa a reservar dois lugares no Parque de Estacionamento para a Câmara Municipal do Funchal, à entrada do mesmo.

9.ª Durante a exploração do auto-silo deve encontrar-se sempre em perfeitas condições de higiene, e com um funcionamento eficiente, de modo a que os serviços prestados aos munícipes sejam de qualidade de acordo com a zona turística onde se instala.

10.ª O não cumprimento pela sociedade das obrigações estipuladas no presente contrato podem dar lugar à rescisão do contrato por parte da Câmara Municipal do Funchal.

11.ª Em tudo o mais não previsto neste contrato vigorarão as normas legais e regulamentares atinentes a contratos desta natureza.

Exposta a materialidade disponível, cabe referir que a questão decidenda é a saber se o caso em foco - prestação de serviços relacionados com a construção de um parque de estacionamento propriedade de Câmara Municipal, efectuada como contraprestação de um contrato de exploração desse parque - goza de redução de taxa [artigo 18º, 1, a), do CIVA e verba 3.6 da Lista II anexa ao mesmo Código].

O tribunal *a quo* entendeu negativamente, por isso que considerou que as obras de remodelação do mesmo parque não consubstanciam contrato de empreitada, do que dissente a recorrente, nas conclusões 4.ª, 5.ª, 6.ª, 7.ª, 8.ª e 9.ª

De notar já é que as conclusões 2.ª, 3.ª e 12.ª versam questão não tratada no aresto recorrido (imputação no exercício de 1989 de proveitos provenientes de rendas do silo vincendas de 1990 a 2004, no montante de 36 000 000$00), posto que não foi colocada à 28 instância nas conclusões da alegação do recurso interposto da decisão do TT de 1.ª instância (cfr. fls. 135-137).

Ora, como jurisprudencialmente tem sido repetido até à exaustão, os recursos jurisdicionais visam, tão-só, a reapreciação da decisão recorrida , neles se não conhecendo de matéria nova, não apreciada nas instâncias, salvo sempre o dever de conhecimento oficioso, que, in casu, não ocorre (cfr., *inter alia,* o acórdão desta Secção de 26.11.1997, rec. 20 929).

Assente, portanto, que o *thema decidendum* se circunscreve a saber se o contrato celebrado entre a recorrente e a Câmara Municipal do Funchal é, ou não, de qualificar como de empreitada (caso em que as operações realizadas pela Rct. nos termos de tal contrato beneficiariam da taxa de IVA reduzida, a coberto da alínea a) do n.º 1 do artigo 18º do CIVA e verba 3.6 da Lista II do mesmo), sem hesitação proclamamos o acerto do entendimento das instâncias de que *o que foi aprazado entre a Câmara Municipal do Funchal e a impugnante, ora recorrente, manifestamente não é um contrato de empreitada,* por isso que, seguramente, não se perfila situação passível da sobredita taxa reduzida de IVA.

Destarte, e fazendo apelo ao estatuído nos artigos 713º, 5, e 726º do Código de Processo Civil, *ex vi* artigo 102º da LPTA, se acorda negar provimento ao presente recurso, pelos fundamentos constantes do aresto recorrido.

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

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Impugnação judicial. Matéria de facto. Incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Insurgindo-se a recorrente nas conclusões da alegação de recurso de decisão da 1.ª instância para o STA contra o julgamento de facto operado pelo tribunal a quo, falece à Secção de Contencioso Tributário de tal Tribunal Superior competência hierárquica para o conhecimento do mesmo recurso per saltum.

Recurso n.º 25 798. Recorrente: SEMPRE NOIVA — Tapetes de Arraiolos, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Sempre Noiva — Tapetes de Arroiolos, Lda, com sede na Rua Alexandre Herculano, 33-33 A, em Arroiolos, recorre da sentença do TT de 1.ª Instância de Évora que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação adicional de IVA referente ao exercício de 1994, no valor total (imposto e juros compensatórios) de esc. 5 925 304$00.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1.ª A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação judicial deduzida.

2.ª Para o efeito, o Tribunal *a quo* atendeu somente aos factos alegados pela Administração Fiscal, designadamente aos constantes do relatório elaborado pelo técnico que procedeu à acção de fiscalização.

3.ª Com efeito, absteve-se de mencionar os factos alegados pela impugnante na petição inicial, bem como o conjunto de provas oferecidas, quer documentais, quer testemunhais e, bem assim, as coisas móveis apresentadas pela impugnante, constituídas por quatro amostras de ponto de Arraiolos (vd. p.i. *in fine*).

4.ª Na verdade, o Meritíssimo Juiz *a quo* não se pronunciou sobre os factos alegados e sobre a prova apresentada pela impugnante, todos absolutamente relevantes para a correcta decisão da causa, designadamente os constantes dos artigos 48.º, 53.º, 54.º, 57.º, 59.º a 61.º, 66.º, 77.º, 82.º, 94.º, 95.º, 99.º a 104.º, 116.º a 118.º, 120.º a 125.º, todos da p.i.

5.ª Para além de não ter considerado aqueles factos, o Tribunal recorrido não se pronunciou sobre os documentos apresentados pela impugnante, bem como também omitiu qualquer referência às identificadas amostras juntas pela impugnante as quais, só por si, põem em crise a bondade da quantificação da matéria colectável operada pela Administração Fiscal.

6.ª De igual modo, o Tribunal recorrido não relevou a prova testemunhal produzida, a qual é exaustiva na demonstração dos factos alegados pela impugnante, conforme se alcança da respectiva acta de inquirição, a fls ....

7.ª Mais, apesar de declarar na sentença que os factos que considerou provados o foram também com base na prova testemunhal produzida, que se afigura ter aceite sem reservas, o Meritíssimo Juiz *a quo* não carreou para o elenco desses factos qualquer dos elementos declarados pelas testemunhas os quais, contrariam, inapelavelmente, o sendo da decisão proferida.

8.ª Na verdade, a douta sentença recorrida apoia-se exclusivamente nos factos alegados pela Administração Fiscal e baseia a sua decisão apenas nesses factos.

9.ª O absoluto desconhecimento a que a sentença recorrida vota, substantivamente, os factos alegados pela impugnante menospreza os princípios sem os quais o ordenamento processual perde todo o sentido, como são os princípios do inquisitório e do contraditório, contidos nos arts. 3.º e 265.º do CPC.

10.ª A impugnante alegou diversos factos e apresentou documentos e amostras cujo conhecimento é imprescindível à decisão da causa e sobre os quais não pode o Tribunal recorrido deixar de tomar posição.

11.ª Pelo que é de declarar a anulação da sentença sub judice para ampliação da matéria de facto, ao abrigo do disposto nos arts. 729.º, nº 3 e 730.º, n.º 1 do CPC, em ordem a, por um lado, sanar as contradições existentes sobre a matéria de facto e, por outro, a que, por via da ampliação, se constitua a base suficiente e adequada à correcta decisão da causa.

Não houve contra-alegação.

A EMMP é de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A instância julgou provados os seguintes factos:

1) Relativamente ao exercício de 1994 (entre outros), foi a impugnante alvo de uma acção de fiscalização, com recurso a métodos indiciários, conforme o respectivo relatório, datado de 14.X1.1995, que constitui fls. 46 a 78 dos autos.

2) Que lhe aumentou o volume de vendas declarado de esc. 24 254 286$00 para esc. 57 748 386$00.

3) Mercê da consideração de que cada metro quadrado de tapete consome uma média de 1,5 Kg de lã tipo "Camello", ou 1,2 Kg. de outros tipos de lã, em qualquer dos casos se incluindo já 100 gramas para desperdícios.

4) De que foram consumidos no exercício 2844,68 Kg de lã, confeccionados 1896,45 m^2 de tapetes, tendo a impugnante facturado vendas correspondentes a 745,45 m^2.

5) E de que o preço médio de venda praticado foi de 29 100$00 o metro quadrado.

6) Assim lhe fixando a matéria colectável para efeitos de IVA em 33 494 100$00.

7) E o correspondente imposto em 5 359 056$00, acrescidos de 1 505 528$00 de juros compensatórios.

8) Da mencionada fixação do rendimento por métodos indiciários apresentou a impugnante, em 30.1.1996, a reclamação para a Comissão de Revisão que constitui fls. 81 a 85 dos autos.

9) Sendo a respectiva acta de reunião, datada de 12.IV.1996, o documento de fls. 87 a 88 v. (n.º 21/96), a qual baixou as vendas consideradas omitidas para 28 911 113$00.

10) Dando, assim, origem à liquidação adicional de IVA no valor de 4 625 779$00, acrescido de 1 299 525$00 de juros compensatórios, que constituem o objecto desta impugnação.

11) A qual foi notificada à contribuinte pelo ofício n.º 642, datado de 06.V.1996.

12) A presente impugnação foi deduzida em 04 de Setembro do mesmo ano.

13) A impugnante exerce a sua actividade desde 01.I.1986 e tem como objecto social o fabrico e comercialização de tapetes e carpetes.

14) Em 1994, tinha várias empregadas ao seu serviço e, bem assim, diversas tapeteiras que confeccionavam os tapetes nas suas próprias residências.

15) Não possuía inventários das existências.

Este o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, que a recorrente não aceita.

Com efeito, nas conclusões 2.ª a 11.ª (a última), a recorrente insurge-se frontalmente contra o julgamento de facto operado pela instância.

Destarte, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção do Tribunal Central Administrativo -Secção de Contencioso Tributário, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF.

É que a competência deste STA para apreciação dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de la instância se cinge a matéria de direito, segundo o estatuído nos artigos 21º, 4, e 32º, 1, b), do ETAF e 167º do CPT (cfr., ainda, o artigo 280º do CPPT).

Em suma: instalada que está controvérsia em sede factual, falece competência hierárquica a esta formação para o conhecimento do presente recurso per saltum, radicando-se a mesma no apontado Tribunal de 2.ª Instância.

E é sabido que a questão da competência do tribunal é de conhecimento oficioso e logra prioridade sobre qualquer outra, que fica, naturalmente, prejudicada pela procedência daquela.

Termos em que se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15 000$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa — Almeida Lopes* (vencido pois entendo que o recurso para o STA. implica renúncia a impugnar a matéria de facto).

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso: 25 848. Recorrente: IROMA — Instituto Regulador e Orientador Mercedes Agrícolas; Recorrida: Fricarnes, S. A.; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

"Fricarnes, S.A." deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa oposição à execução contra si instaurada invocando inexistência do título e do imposto consubstanciado nas "taxas de peste suína", "taxas de ruminantes" e "taxas de comercialização".

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada procedente e declarada a extinção da execução.

Inconformados com a decisão dela recorreu a Fazenda Pública.

Após decisão do reenvio prejudicial pelo TJCE foi proferido acórdão neste Supremo Tribunal Administrativo no qual se mandou ampliar a matéria de facto.

No cumprimento de tal acórdão veio a ser proferida nova sentença no Tribunal Tributário de 1.ª Instância, tendo a oposição sido julgada procedente.

Inconformado com a decisão recorreu o IROMA para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

a) Uma taxa cobrada indistintamente sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro se o seu produto se destina a financiar actividades de que beneficiem apenas os produtos nacionais onerados e se os benefícios dela decorrentes compensarem integralmente o encargo que sobre eles incide;

b) Se esses benefícios compensarem apenas uma parte do encargo que incide sobre os produtos nacionais, a referida taxa constitui uma imposição interna discriminatória;

c) Ambas as situações estão proibidas, respectivamente, pelos artigos 9º, 12º e 95º, todos do Tratado de Roma;

d) Quando as actividades financiadas pela taxa beneficiam os produtos nacionais e os importados onerados, mas os primeiros obtenham dela um beneficio proporcionalmente mais importante, a taxa constitui, numa medida, um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro ou uma imposição interna discriminatória, conforme o benefício obtido pelos produtos nacionais onerados compense integralmente, ou apenas em parte, o encargo suportado;

e) A taxa em litígio destinava-se a combater a doença da peste suína africana dos animais existentes em território nacional, sem curar de saber se os mesmos eram de origem nacional ou importado;

f) Assim, ainda que o produto onerado com a taxa exequenda fosse importado esta não constituía uma imposição interna discriminatória, como também não constituía encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, tendo em conta o destino da receita proveniente de tal taxa;

g) Ao decidir como decidiu, o Meritíssimo Juiz *a quo* violou o disposto nos artigos 9º e 12º do Tratado de Roma;

h) Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se, em consequência, improcedente a oposição à execução fiscal deduzida pela empresa Fricarnes, S.A.

Contra-alegou a "Fricarnes" no sentido da manutenção do decidido.

Pela Exma. Magistrada do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência hierárquica do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por este não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvido o recorrente sobre tal questão prévia sustentou que o recurso apenas versava matéria de direito.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1- O "IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas" procedeu à liquidação de taxas ao abrigo do disposto nos Dec.-Leis 354/78, de 23/11, 240/82, de 22/6 e 343/86, de 9/10, relativas ao mês de Outubro de 1992, no montante de Esc.8.851.045$00, de que era devedora a firma "Fricarnes, S.A.", em virtude de ter efectuado o abate de gado bovino e suíno destinado ao consumo público durante o referido mês, tudo conforme certidão cuja cópia se encontra a fl. 27 dos autos e se dá aqui por integralmente reproduzida;

2 - As taxas de combate à peste suína africana e à doença dos ruminantes incidiam sobre os suínos ou ruminantes abatidos no território nacional e sobre as carcaças dos mesmos animais importadas para consumo público no nosso pais (cfr. documentos juntos a fls.304 a 307 e 317 dos autos);

3 - As verbas pecuniárias arrecadadas em virtude da aplicação das taxas de combate à peste suína africana e à doença dos ruminantes destinavam-se a fornecer os meios financeiros visando o programa de luta contra as citadas doenças no território nacional e ao pagamento de compensações aos produtores nacionais pelo abate compulsivo dos animais doentes ou suspeitos (cfr. documentos juntos a fls.304 a 307 e 317 dos autos) ;

4 - Em 19/7/93, foi instaurada execução fiscal na 2ª R. F. de Sintra, sob o nº 104026.0/93, tendo por objecto a cobrança coerciva da dívida identificada no nº 1 (cfr. informação exarada a fl. 24 dos autos; cópia do título executivo junta a fl. 27 dos autos);

5 - Em 22/7/93, a oponente foi citada para a execução fiscal identificada no nº4, com vista ao pagamento do montante de Esc. 8.851.045$00, acrescido de juros de mora (cfr. informação exarada a fls. 24 dos autos; documento junto a fl. 25 dos autos);

6 - No dia 4/8/93, deu entrada na 2.ª R. F. de Sintra a oposição apresentada por "Fricarnes, S.A." (cfr. carimbo de entrada aposto a fl. 2 dos autos).

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32º nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum,* para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta o recorrente, como refere o Ministério Público que "a taxa em litígio destinava-se a combater a doença da peste suína africana dos animais existentes em território nacional, sem curar de saber se os mesmos eram de origem nacional ou importado" [conclusão e)]. Ora do probatório que se transcreveu não consta tal facto, sendo certo que são de vários tipos as taxas e nem todas sendo aplicadas do mesmo modo. Tanto bastará para concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2.ª Secção).

Custas pelo recorrente, fixando em 20.000$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Vítor Manuel Marques Meira* (relator) — *António Pimpão — Mendes Pimentel.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Reserva de caça.

Doutrina que dimana da decisão:

A constituição de uma reserva de caça num prédio isento de sisa para fins agrícolas não altera o seu destino económico.

Recurso n.º 25.857. RECORRENTE: MORAGRI - SOCIEDADE AGRÍCOLA, S.A RECORRIDO: SUBDIRECTOR-GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS; RELATOR: EXMO. JUIZ CONSº DR. ALMEIDA LOPES.

1º Relatório:

Com fundamento em vício de violação de lei por erro de interpretação e aplicação do nº 5 do artº 16º e do nº 26 do artº 11º do Código da Sisa, a contribuinte MORAGRI - Sociedade Agrícola SA, com sede social na Rua João da Silva Marques, nº 5, Atalaia, Lourinhã, interpôs recurso contencioso contra o despacho do Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos, de 1.3.96, que considerou verificada a caducidade do beneficio concedido (isenção da SISA) e reconhecido, referente à aquisição de um prédio rústico da freguesia de Torrão, Alcácer do Sal.

Por acórdão de fls. 159 e seguintes, o Tribunal Central Administrativo negou provimento ao recurso pelo facto de a recorrente ter deixado de preencher os pressupostos da isenção ao ter dado de arrendamento o prédio de que tinha ficado isenta de sisa.

Não se conformando com este acórdão, dele recorreu a contribuinte para este STA, tendo alegado que o TCA não fez uma correcta interpretação do nº 26 do art. 11º do CIMSSSD, devidamente conjugado com o nº 5 e o nº 6 do art. 16º do mesmo Código, pois não foi dado destino diferente ao prédio só pelo facto de ele ter sido arrendado, tendo-se prosseguido a actividade e fins que tinham sido propostos, não exigindo a lei que a exploração agrícola tenha de ser feita pelo beneficiário do direito à isenção.

Conclui ainda que não houve alienação do prédio e que o seu destino é e sempre foi a prossecução da actividade agrícola e jamais a herdade foi desviada do seu fim originário.

A autoridade recorrida sustentou o acórdão impugnado.

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 decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes factos:

A) - A ora recorrente em 18/05/1994 dirigiu ao Sr. Ministro das Finanças um requerimento de isenção de sisa, cuja cópia consta de fls. 28 e 29 e cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido, de onde se destaca que o mesmo diz respeito ao prédio misto com a área de 2.405,6 hectares denominado "herdade de S. Bento" descrito na Conservatória do Registo Predial de Alcácer do Sal sob o nº 00207/26/11/86, declarando na altura que o ia adquirir à Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Alcácer do Sal e que pretendia implantar em tal propriedade uma exploração florestal caracterizada por: zonas de regadio para cultura de arroz, exploração agrícola e pecuária, e outras culturas sazonais.

B) O pedido da ora recorrente dito em a) foi deferido por despacho do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais em 07/04/1995.

C) Após a aquisição pela ora recorrente da dita herdade de S. Bento, em 27/02/1996 foi decidido pela Administração Fiscal reapreciar a situação com vista à cessação da dita isenção de sisa face a informações da Repartição de Finanças de Alcácer do Sal que davam conta de um destino dado à herdade daquele que fora indicado pela ora requerente e com base no qual fora concedida a isenção.

D) Após terem sido recolhidas informações oficiais de que dos 2.405,600 ha de terreno que constituem a dita herdade, 595,6458 ha foram desde logo afectos à constituição de uma reserva de caça explorada pela ora recorrente, enquanto a parte restante fora arrendada à firma Malta & Morais L.da, como efectivamente sucedeu, foi proferido em **01/03/96** despacho do Sr. Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos do seguinte teor: "Concordo, pelo que verificada a caducidade do beneficio concedido ou reconhecido, deverá aplicar-se o disposto no artigo 91º do CIMSISD. Comunique-se." (vide fls. 38 a 40). Este despacho foi notificado à ora recorrente por via postal expedida em 11/04/1996 (fl. 37).

E) Após ter sido notificada do despacho dito em D) a ora recorrente reagiu com uma exposição dirigida ao Senhor Director-Geral das Contribuições e Impostos na qual pedia além do mais a revogação do despacho **01/03/96** do SR. Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos (Vide proc. administrativo apenso.).

F) A dita exposição foi objecto de informação que se pronunciou pelo indeferido da exposição e despacho confirmativo do Sr. Director de Serviços em 19/04/1996, confirmado pelo, subdirector-geral das Contribuições e Impostos em 19/04/1996 e finalmente objecto de despacho do Senhor Director-Geral das Contribuições e Impostos, de 24/04/1996 do seguinte teor: "Concordo, confirmando o despacho de indeferimento."

G) Em 27/08/1995, entre a ora recorrente e a sociedade Malta e Morais LDA foi outorgado o contrato de arrendamento rural cuja cópia consta de fls. 46 a 47 dos autos, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido e que tem por objecto 5339/5600 avos indivisos do prédio denominado "Herdade de S. Bento", exceptuando uma área de cerca de 500 ha denominada de "ceras de Brejos".

H) Em 19/04/1996 e em cumprimento do que fora decidido na Assembleia Geral da ora recorrente de 30/08/1995, esta adquiriu a participação que a Sociedade Gestora de Participantes Sociais-SGPS, SA detinha na sociedade Malta & Morais L.da (quota no valor nominal de 160.000$00), sendo que o Capital Social desta sociedade era de 400.000$00.

I) Em 28/02/1996 a ora recorrente apresentou ao INGA os pedidos de "Ajuda de Superfícies" e candidatura a reserva especifica, cujas cópias constam de fls. 70 a 75 v.º, ambos relacionados com a dita "herdade de S. Bento" e cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

J) Em 13/12/1995 foi concedido à ora requente pela Direcção Regional do Ambiente e Recursos Naturais Alentejo o alvará de licença nº 2576/95 para captação de águas de um furo situado na herdade de S. Bento.

L) A sisa liquidada à ora recorrente foi paga em 13/05/1996 pelo conhecimento nº 69/96 na Repartição de Finanças de Finanças de Alcácer do Sal.

M) A ora recorrente reagiu apresentando a petição que deu origem aos presentes autos em 27/05/1996.

2º Fundamentos:

Dos factos dados como provados temos de reter os mais importantes, que são os seguintes:

-a isenção que foi concedida à recorrente tinha como pressuposto que o prédio iria ser afectado à exploração florestal caracterizada por zonas de regadio para cultura de arroz, exploração agrícola e pecuária e outras culturas sazonais;

-dos 2.405,600 ha de terreno, 595,6458 foram desde logo afectados à constituição de uma reserva de caça explorada pela recorrente, enquanto a parte restante foi arrendada recorrente, em 27.8.95 à firma MALTA & MORAIS, L.da;

-o despacho recorrido, a declarar caducado o benefício fiscal, é de 1.3.96;

-em 28.2.96, a recorrente apresentou ao INGA os pedidos de ajuda de Superfícies e candidatura a reserva específica;

-em 13.12.95, foi concedido à recorrente um alvará de licença para captação de águas de furo.

Como se pode ver do parecer de fl. 39 começou por se entender que a recorrente deixou de beneficiar da isenção da isenção ao abrigo do disposto no nº 6 do art. 16.º do CIMSSSD. Porém, esse parecer foi corrigido pelo parecer seguinte, no qual se entendeu que o dispositivo que contempla a situação em apreço é o nº 5 do art. 16.º E foi com este enquadramento jurídico que o despacho contenciosamente recorrido concordou.

Também no acórdão recorrido se citou o nº 6 do art. 16º, mas se reproduziu a redacção do nº 5, o que mostra que o que está em causa é a correcta interpretação do nº 5 e não do nº 6 do art. 16º.

O nº 5 do art. 16 foi introduzido no Código da Sisa pelo Decreto-Lei nº 48 316, de 5.4.68, com a finalidade, confessada no pré-âmbito, de doar um tratamento fiscal do fomento da florestação através da afectação de terrenos comprados ou arrendados. A redacção desse nº 5 ficou nos seguintes termos: "as transmissões deixaram de beneficiar da isenção logo que todos os bens não tiverem o destino que condicionou a isenção, dentro do prazo de 4 anos contados da aquisição, salva prorrogação requerida mais de 6 meses antes do termo desse prazo e a conceder pela forma prevista no artigo 15º-A".

A redacção desse nº 5 do art. 16.º veio a ser alterada pelo decreto nº 308/91, de 17 de Agosto com a finalidade de se completar o regime

de controlo de algumas isenções e reduções de taxa do imposto municipal de sisa condicionadas a determinados fins, com o objectivo de obviar a eventuais desvios praticados pelas entidades beneficiárias (como se diz no preâmbulo). E o nº 5 ficou com a seguinte redacção, que era a que existia à data do despacho recorrido:

"As transmissões de que tratam os nºs (...) 26 (...) do artigo 11º (...) deixarão de beneficiar da isenção logo que se verifique (...) que todos os bens não tiveram o destino que condicionou a isenção, dentro do prazo de quatro de quatro anos contados da aquisição, salvo prorrogação requerida até seis meses antes do termo desse e a conceder pela forma prevista no artigo 15º-A".

Logo, é este e exclusivamente este preceito que trata dos pressupostos da caducidade do direito à isenção da sisa.

Coisa diferente é o preceito que trata dos pressupostos para a concessão do direito à isenção da sisa, o qual consta do artº 11º, nº 26, do CIMSSSD, e tem a seguinte redacção: "ficam isentas de sisa (...) as aquisições de bens situados nas regiões economicamente mais desfavorecidas, quando efectuadas por sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial que os destinem ao exercício, naquelas regiões, de actividades agrícolas ou industriais consideradas de superior interesse económico e social".

Por erro de interpretação, o acórdão recorrido em vez de indagar se se verificaram ou não os pressupostos da caducidades do direito à isenção (art. 16.º, nº 5), indagou se a recorrente deixou de preencher os pressupostos da concessão da isenção (art. 11º nº 26).

Mas é claro que uma coisa são os pressupostos de concessão da isenção e outra, completamente diferente, os pressupostos de caducidade do direito à isenção. Trata-se de preceitos autónomos e cada um tem o seu campo de aplicação. De facto, a lei não diz que caduca o direito à isenção quando deixarem de estar preenchidos os pressupostos da isenção. A lei tem regras especificas para a caducidade do direito à isenção e são essas as regras que a autoridade recorrida aplicou.

Assim, temos que controlar a legalidade do despacho recorrido à luz do preceito em que se fundamentou.

E a verdade é que o despacho recorrido fundamentou-se no preceito correcto, que é o nº 5 do art. 16º do CIMSSSD. São os seguintes esses pressupostos:

- que todos os bens;
- não tiveram o destino que condicionou a isenção;
- dentro do prazo de quatro anos contados da aquisição.

Ora, o primeiro pressuposto de caducidade não se verifica, pois o facto de parte do terreno ter sido afectado a uma reserva de caça não implica desvio do desvio económico dessa parte de terreno. A reserva de caça não impede a utilização económica com base na qual a isenção foi concedida.

Quanto ao fundamento de 4/5 do terreno ter sido arrendado a uma sociedade, não nos parece que o despacho esteja certo, pois não foi pelo facto de ter sido feito um contrato de arrendamento que houve desvio do destino económico e social que condicionou a isenção. O desvio de destino é o desvio de destino económico do terreno e não a pessoa que faz a exploração desse terreno. Nos termos do art. 11º, nº 3, da Lei Geral Tributária (que ainda não estava em vigor ao tempo) persistindo dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos

tributários. Ora, a substância económica mostra-nos que o prédio pode ter o mesmo destino económico quando explorando pelo arrendatário. Aliás, na antiga redacção do nº 5 do art. 16º falava-se mesmo do arrendamento. E não é pelo facto de a redacção actual ter deixado de aludir ao arrendamento que as coisas são diferentes. O que importa é que, apesar do contracto de arrendamento, os bens se continuem a destinar a actividades agrícolas ou industriais consideradas de superior interesse económico e social.

De facto, a isenção foi concedida em atenção a estes interesses económicos e não em atenção à pessoa que os prossegue. Se se reparar bem, o nº 5 do art. 16º não estabelece a caducidade do direito à isenção se o titular desse direito der o terreno de arrendamento. Com o contrato de arrendamento, o proprietário continua a ser o seu possuidor, enquanto que o arrendatário é possuidor em nome alheio, em nome do senhorio. O arrendamento ainda é uma forma de exploração do terreno.

3º Decisão:

Nestes termos, acordam os juízes deste S.T.A. em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, com provimento do recurso contencioso e anulação do acto administrativo impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira — Domingos Brandão de Pinho* (tem voto de conformidade e não assina por não estar presente).

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Graduação de créditos — CRSS — IRS — IRC — Privilégio imobiliário geral.

Doutrina que dimana da decisão:

O privilégio imobiliário previsto nos arts. 11º do Dec-Lei 103180, 104º do CIRS e 93.º do CIRC, deve considerar-se geral e não especial pelo que não prefere ao crédito hipotecário, na respectiva graduação de créditos.

Recurso: 25 888. Recorrente: BANCO PINTO & SOTTO MAYOR SA; Recorrida: FAZENDA PUBLICA; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. BRANDÃO DE PINHO.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por BANCO PINTO & SOTTO MAYOR, S.A., da sentença de graduação de créditos do TT de 1.ª Instância de Aveiro, proferida em 27106100, na medida em que graduou o crédito hipotecário do recorrente, em quarto lugar, após os créditos relativos a IRS, IRC e do CRSS.

Fundamentou-se a decisão, no privilégio imobiliário de que tais créditos gozam, face ao disposto, respectivamente, nos arts. 104º do CIRS, 93º do CIRC e 6º, 10º e 11º do Dec-Lei 103/80, de 09/05.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1.ª - Os créditos do Centro Regional de Segurança Social e respectivos juros de mora e os créditos relativos a IRS e a IRC, bem como os respectivos juros, foram graduados à frente do crédito hipotecário invocado pelo Recorrente pelo facto da sentença recorrida ter entendido que os privilégios imobiliários gerais, previstos nas citadas normas, preferem à hipoteca, nos termos do art. 751º do Código Civil.

2.ª - Por força de hipoteca outorgada com a executada, em 18.01.91, no 1º Cartório Notarial do Porto e que se encontra definitivamente registada a seu favor, veio o Recorrente reclamar o crédito hipotecário que detinha sobre a executada que, em 09.02.99, ascendia a Esc. 128.520.820$00.

3.ª - O Tribunal "a quo" não fez correcta interpretação dos mencionados art. 11º do Decreto-Lei nº 103180, art. 93º do CIRC e art. 104º do CIRS.

4.ª - Os privilégios imobiliários gerais contidos no artº 11º do DL nº 103180, no art. 93º do CIRC e no art 104º do CIRS constituem uma derrogação do princípio geral consagrado no art. 735º nº 3 do Código Civil que estabelece que os privilégios imobiliários são sempre especiais.

5.ª - As normas referidas em 31 supra têm de ser consideradas normas excepcionais relativamente ao princípio geral consagrado no citado artº 735º nº 3 do Código Civil.

6.ª - Tanto o Decreto-Lei 103/80, como o CIRC e o CIRS não regulam o concurso dos privilégios imobiliários gerais por eles criados com outros direitos de garantia real, nem regulam a sua relação com os direitos de terceiros.

7.ª - Tais questões terão de ser resolvidas com o recurso às normas dos arts. 686º, nº 1 e 751º do Código Civil.

8.ª - O art. 748º do Código Civil, regula o concurso de créditos com privilégios imobiliários especiais consagrados nos arts. 743º e 744º do Código Civil.

9.ª - O art. 751º do Código Civil regula apenas a relação dos privilégios imobiliários especiais com os direitos de terceiros e o seu concurso com as restantes garantias reais.

10.ª - Em caso de concurso entre privilégios imobiliários gerais e a hipoteca legalmente constituída e registada, regulará o art. 686º nº 1 do Código Civil.

11.ª - O art. 11 º do citado D.L. nº 103/80 tem de ser interpretado no sentido de que o privilégio imobiliário geral dos créditos da Segurança Social deve ser graduado logo após os créditos referidos no art. 748º do Código Civil sem prejuízo da preferência resultante das garantias reais anteriormente constituídas e registadas.

12.ª - O art. 93º do CIRC e o art. 104º do CIRS devem ser também interpretados no sentido de que os privilégios imobiliários gerais ali previstos devem ser graduados após os créditos mencionados no art. 748º do Código Civil e sem prejuízo da preferência resultante das garantias reais anteriormente constituídas e registadas.

13.ª - A interpretação que a sentença recorrida fez dos falados art. 11º do Decreto-Lei nº 103/80, art. 93º do CIRC e art. 104º do CIRS, mediante a aplicação do artº 751º do Código Civil, confere a estes privilégios a natureza de uns verdadeiros direitos reais de garantia, munidos de sequela sobre todos os imóveis existentes no património dos devedores das contribuições à Segurança Social e do IRC e do IRS ao Estado, à data da instauração da execução e à data da penhora ou outro acto equivalente, e atribui-lhe preferência sobre direitos reais de garantia - designadamente a hipoteca - ainda que anteriormente constituídos.

14.ª - Só os créditos municiados desse direito real de garantia acompanham e perseguem a coisa sobre que recaiem e a que estão intimamente ligados e prevalecem sobre qualquer outro direito, mesmo que, total ou parcialmente, com ele incompatível.

15.ª - Só os privilégios especiais é que constituem, tal como o penhor e a hipoteca, direitos reais de garantia.

16.ª - Os ajuizados privilégios imobiliários gerais, assim interpretados, funcionam à margem das regras do registo, uma vez que a ele não estão sujeitos e sacrificam os demais direitos de garantia, previstos no art. 751º do Código Civil, designadamente a hipoteca.

17.ª - Tal interpretação está, assim, ferida de inconstitucionalidade por violação dos princípios da segurança jurídica e da confiança do cidadão emanados do princípio do Estado de Direito Democrático, consagrado no artigo 2º da Constituição da República Portuguesa.

18.ª - As normas contidas no art. 11º do DL nº 103/80, no art. 93º do CIRC e no art. 104º do CIRS interpretadas como foram na sentença recorrida estão feridas de inconstitucionalidade material por violação do Estado de Direito Democrático.

19.ª - O princípio constitucional da protecção da confiança requer um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas que lhes são criadas pelo ordenamento jurídico, e, ao mesmo tempo, censura as afectações inadmissíveis, arbitrárias e excessivamente onerosas.

20.ª - O registo predial tem um escopo prioritário que consiste em dar segurança e protecção aos direitos dos particulares, a fim de evitar ónus ocultos que possam dificultar a constituição e circulação de direitos com eficácia real sobre imóveis.

21.ª - Uma vez que os créditos da Segurança Social e os créditos relativos a IRS e a IRC não estão sujeitos a registo, o particular que registou o seu privilégio hipotecário vê-se, assim, confrontado com o reconhecimento de créditos que frusta a "fiabilidade que o registo merece".

22.ª - Como os créditos da Segurança Social e os créditos relativos a IRS e a IRC gozam de privilégios imobiliários gerais sem qualquer limite temporal e não existe qualquer conexão entre o imóvel onerado pela garantia invocada pelo Recorrente e o facto que gerou as dívidas, a sua subsistência constitui uma lesão desproporcionada do comércio jurídico.

23.ª - Do exposto resulta que o crédito hipotecário do recorrente terá de ser graduado antes dos créditos do CRSS e respectivos juros de mora e dos créditos relativos a IRS e a IRC, bem como os respectivos juros, atenta a anterioridade do registo da hipoteca.

24.ª - A sentença recorrida violou os arts. 686º nº 1, 735º nº 3, 748º, 751 º do Código Civil o art. 2º da Constituição da República Portuguesa, artº 11º do D. L. nº 103/80, do art. 93º do CIRC e art. 94º do CIRS.

Assim sendo, deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida, em conformidade com o que vem pedido, com todas as consequências, conforme é de JUSTIÇA."

Não houve contra-alegações.

O Exmº magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso "pelos fundamentos que dele constam".

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

Em sede factual, vem apurado que:

"A execução fiscal foi instaurada contra MANUEL & JOSÉ PAULA DIAS, LDA, por dívidas relativas a IVA, e juros compensatórios, contribuições ao CRSS, coimas fiscais, selos, e custas, IRS, de 1989 e 1991 a 1997, IRC, de 1990 e 1991, contribuição autárquica de 1992 e 1995.

Nos processos de execução apensos foram penhorados bens móveis, nas seguintes datas:

90.9.19, 90.09.25 e 98.10.02, no processo 3417 - 92/001418.4

91.07.21, no processo 3417 - 921002839.8,

92.04.21, no processo 3417 - 92/001420.6,

97.12.02, no processo 3417 - 95/100222.8.

Nos processos de execução apensos foram penhorados bens Imóveis:

Prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Esgueira do Concelho de Aveiro sob o art. 3967 - penhoras efectuadas em 90.09.19, 91.05.20, 92.04.21, 92.08.31. 93.04.19, 93.09.03, 95.02.21, 96.10.11, 97.01.22, 98.03.24, 98.06.24, e 98.09.22.

Sobre tal imóvel incide a hipoteca voluntária a favor do banco reclamante."

Vejamos, pois:

Os referidos normativos vieram criar privilégios imobiliários gerais - porque se não referem a bens determinados - mas, antes, aos existentes no património do devedor ou sujeito passivo, à data da penhora ou acto equivalente ou da instauração do processo executivo.

Na verdade, pelo Código Civil tais privilégios eram sempre especiais - art. 735º nº 3 - pelo que - arts. 743º e 744º - compreendiam só o valor dos bens aí concretamente especificados.

Põe-se, assim, naturalmente o problema de saber se os ditos privilégios imobiliários gerais devem, no ponto específico a respectiva (inter)graduação - ser tratados como especiais ou gerais.

E a asserção correcta é a segunda.

Desde logo, e apesar do augúrio expressamente referido no preâmbulo do dec-lei 103/80 - a absoluta indispensabilidade do pagamento pontual das contribuições devidas à Previdência, como fonte básica de financiamento das prestações da segurança social - surge como nitidamente desproporcionado um privilégio tratado como especial mas abarcando todos os bens imóveis do devedor.

Ademais, e como é sabido, a própria disposição do art. 751º do Código Civil, que tem em vista regular os conflitos entre titulares de privilégios imobiliários especiais e os titulares de outros direitos reais, constitui "mera solução discutível, porque pode afectar as expectativas dos negócios constitutivos de garantias reais. A sua projecção, respeitante apenas a créditos do Estado e das autarquias locais por contribuição predial, sisa e imposto sobre sucessões e doações, é, todavia, pequena, e embora não haja registo do privilégio, é fácil o conhecimento do pagamento daqueles impostos, por parte dos credores, através dos livros e arquivos das repartições de finanças".

Cfr. Pires de Lima e Antunes Varela, *Cód. Civil Anotado,* vol. 1º, 4ª edição pág. 771.

Ora, no caso, nem o privilégio se refere a bens concretizados ou hoc sensu determinados pelo que não há qualquer relação directa entre os bens e a divida como se torna difícil tal conhecimento, dado

que a situação dos bens pode nada ter a ver, territorialmente, com o exercício da actividade comercial ou industrial a que se reportam os aludidos tributos.

Por outro lado, é patente a afinidade entre o privilégio mobiliário geral do Código Civil e o de que ora se versa.

Na verdade, como refere Menezes Cordeiro, *Direito das Obrigações,* vol. 2º págs. 500-501, a constituição dos privilégios gerais é independente da existência de qualquer relação entre o crédito e o bem que o garante, ao contrário do que sucede com o privilégio especial, que se baseia sempre numa relação entre o crédito garantido e a coisa que o garante, sendo que este se constitui no momento da formação do crédito, enquanto os gerais se constituem em momento posterior - penhora ou instauração da execução.

Ora, os privilégios em causa não têm qualquer relação directa com os bens sobre que incidem como "uma espécie de ónus real sobre eles - cfr. *C.C.Anotado,* cit, pág. 765, nota 3 - e existe apenas sobre os bens imóveis existentes no património dos devedores à data da instauração da execução ou da penhora.

Por outro lado, atribuindo o art. 10º do dec-lei 103/80 e os arts. 104º do CIRS e 93º do CIRC, apenas um privilégio mobiliário geral, que não especial - cfr. art. 735º nº 2 do Cód. Civil -, com o apontado regime, referindo-se pois à generalidade dos bens móveis do devedor, parece dever entender-se que o imobiliário geral se refere à mesma generalidade dos bens imóveis do devedor.

Não faria, na verdade, sentido, atribuir-se um privilégio mobiliário geral e um imobiliário especial às mesmas dívidas.

Deve, ainda, salientar-se, de novo, que tais privilégios imobiliários gerais funcionam à margem do registo, pois que a ele não sujeito, pelo que o credor hipotecário não pode com eles razoavelmente contar, podendo, assim, afectar a segurança do comércio jurídico imobiliário.

Aliás, o próprio princípio da confidencialidade tributária ou do sigilo fiscal impossibilita o credor hipotecário - como, aliás, qualquer outro particular - de indagarem das dívidas à Segurança Social ou ao Fisco - cfr. arts. 17º al. d) do CPT e 64º nº 1 da LGT.

Mas, assim sendo, os privilégios em causa devem ser tratados como gerais.

Ora, dispõe o art. 686º nº 1 do Cód. Civil, que "a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro, com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo".

Preceituando, por sua vez, o art. 751º do mesmo diploma, que "os privilégios imobiliários são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores".

Ou seja: a hipoteca só cede perante um privilégio especial e só este é oponível a terceiros.

Na verdade, o art. 751 º só podia obviamente terem vista os privilégios imobiliários especiais já que não havia outros no Cód. Civil.

Certo que, nos termos da parte final do mesmo art. 11.º, os créditos do CRSS são graduados "logo após os créditos referidos no artigo 748º do Código Civil".

Todavia, pelas razões expostas, tal segmento normativo deve ser interpretado restritivamente - o legislador *majus dixit quam voluit* - de

modo a permitir a intercalação na respectiva graduação, do crédito hipotecário, interpretação aliás conforme à Constituição.

De outro modo, cair-se-ia na inconstitucionalidade material do preceito por violação do princípio da confiança, ínsito no princípio do Estado de Direito democrático, consagrado no art. 2º da CRP, em conjugação com o seu art. 18 nº 2: com efeito, a tutela dos interesses do credor hipotecário, impede que este venha a ser, inesperada e imprevisivelmente, confrontado com a existência de um privilégio oculto, como o do referido art. 11º, oponível, independentemente de registo, a todos os adquirentes de direitos reais de gozo ou garantia sobre os bens onerados, configurando-se, assim, como um verdadeiro ónus oculto e afectando, em termos de todo desproporcionados, a boa fé e a confiança no comércio jurídico.

Tanto mais que o art. 12º do falado Dec-Lei 103/80 confere hipoteca legal - objecto de registo às preditas contribuições à Segurança Social.

Mas, assim sendo, o crédito hipotecário em causa deve ser graduado antes dos referidos do CRSS e por IRS e IRC.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença - apenas na parte ora recorrida, como é óbvio - graduando-se os créditos, com referência ao produto da venda do imóvel penhorado, pela seguinte ordem:

1º Os créditos relativos à Contribuição Autárquica de 1992.

2º O créditos hipotecário.

3º Os créditos relativos a IRS e a IRC, bem como os respectivos juros.

4º Os créditos do CRSS e respectivos juros de mora.

5º As quantias exequendas referentes a coimas fiscais, selos, custas e contribuição autárquica de 1995 bem como os respectivos juros de mora.

É aliás, no sentido exposto a jurisprudência deste STA.

Cfr. os Acds. de 29111/00 Rec. 25.553, 21/04/99 Rec. 18.062, 17103/99 Rec. 23.146, 11/02/98 Rec. 21.800 e de 22/10/97 Rec.18.087.

Cfr., ainda, Acds. do TC de 5/Jul/00 in *D.Rep.,* 21, de 7/Nov/00 e *Cadernos de Justiça Administrativa* 23-67 (Sumário), de 22/03/00, nº 160100, Procº 843198, inédito ainda, ao que se crê, e nº 160/00 in *D. Rep.,* 2ª, de 10/10/00.

E M. Júlio Almeida e Costa, *Direitos das Obrigações,* 5.ª edição pág. 825.

Não são devidas custas neste STA.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Art. 57º, n.º 1, do CIRC.

Doutrina que dimana da decisão:

Compete à FP, para efectuar as correcções necessárias à determinação do lucro tributável nos termos do art. 57º n.º 1 do CIRC, o ónus da prova das condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, pelo que a existência de dúvida entre os valores acordados para as transmissões e os valores que seriam normalmente acordados entre pessoas independentes deve ser valorada a favor do contribuinte, nos termos do art. 121 º do CPT.

Recurso n.º 25 915; Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Recorrida: Triunfo Internacional — Soc. Têxteis Confecções, L.da Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. O Ex.mo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, concedendo provimento ao recurso anulou o acto recorrido que havia indeferido recurso hierárquico, apresentado ao abrigo do art. 112º do CIRC, relativo a correcções de natureza quantitativa efectuadas à matéria colectável do exercício de 1993.

Alegou formulando o quadro conclusivo de que não foi devidamente sopesada:

1. a existência de relações especiais (veja-se a estrutura e a lógica de grupo, de resto, expressamente reconhecida pela então recorrente);

2. o estabelecimento de uma ampla prática concertada de condições diferentes (vejam-se as relações com a associada na Turquia, com empresa holding e com um agente alemão);

3. o apuramento de lucro diverso (v.g. tanto a prática de refacturação sucessiva como as condições/preços de venda exclusiva a empresas do grupo no mercado externo);

4. que tornam legítima e absolutamente procedentes as correcções efectuadas face ao direito constituído - art. 57.º do CIRC - e também improcedente a invocação do vício de violação de lei;

5. de que aquelas não padecem pois, o acto recorrido assenta numa correcta valoração dos pressupostos que legitimaram tais correcções, das quais inequivocamente resultam tanto relações especiais como o estabelecimento claro e efectivo de condições diferentes das que o seriam em regime de plena concorrência, 6. essa sim, ocasionadora do apuramento de lucro diverso do que seria obtido;

7. razões que, no seu conjunto, evidenciam que o douto acórdão recorrido assenta em clara violação de lei, erro nos pressupostos e omissão de pronúncia quanto a factos relevantes, caracterizadores da conduta e da intenção da Fábricas Triunfo e reveladores da intencionalidade específica com que se moveu;

8. razões pelas quais deverá o acórdão recorrido ser revogado, por manifesta ilegalidade por verificação dos vícios que se lhe apontam.

A recorrida defende a manutenção do acórdão recorrido formulando as seguintes conclusões:

I. A correcção da matéria colectável nos casos de relações especiais é uma matéria de grande complexidade técnica que carecia de regulamentação ao tempo da prática dos factos relevantes, o que veio

mais tarde a verificar-se com a publicação da Reforma da Tributação do Rendimento aprovada pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

II. A falta de regulamentação tem sido suprida pelo dever de fundamentação especial nesta matéria consagrado no art. 80.º do Cód. de Processo Tributário e pelos princípios orientadores da OCDE quanto à determinação do preço de livre concorrência.

III. Neste sentido, a actuação da Administração Fiscal deve conformar-se com a necessidade de um dever especial de fundamentação e deve reger-se pelas metodologias e critérios da OCDE que legitimem a correcção da matéria colectável.

IV. A falta de elementos e de rigor de análise de acordo com os princípios formulados, conduziu, no caso *sub judice* a um procedimento arbitrário da Administração Fiscal na medida em que os Serviços competentes reconheceram a necessidade de solicitarem elementos adicionais para maior ponderação da decisão, o que não fizeram com fundamento na eminência do termo de prazo de caducidade quanto ao exercício de 1993 que veio a ser objecto da liquidação ora controvertida.

V. Nesta medida, a ser censurada qualquer apreciação formalista do caso, esta só poderá ser imputada aos Serviços e não ao teor do Acórdão, que, nas suas considerações genéricas, aponta, desde logo, o enquadramento legal da decisão e alerta para a necessidade de a Administração Fiscal dever conformar-se com os pressupostos a que está vinculada para corrigir a matéria colectável.

VI. O *quid decidendum* posto em crise pela recorrente nas suas alegações, consiste em determinar em que medida a existência de relações especiais entre a ora alegante e as empresas do grupo Triumph, determinaram, ou não, o estabelecimento de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, que determine o estabelecimento de condições diferentes das normalmente acordadas entre pessoas independentes que conduzam a um lucro apurado diverso do que se apuraria na sua ausência.

VII. No que se refere ao pressuposto da existência de relações especiais, a ora alegante não questionou, em nenhuma sede, a sua verificação pelo que se dispensaria qualquer contradita neste âmbito.

VIII. Porém, a existência de relações especiais entre sociedades não constitui, por si só, qualquer presunção de que sejam adoptadas práticas de transferência de preços, com o objectivo de proceder à deslocalização do lucro.

IX. *In casu,* a alegante apresentou toda a prova documental que permitiu ao Tribunal *a quo* concluir que a prática de preços inferiores para o mercado externo constitui um comportamento normal dado o contexto das operações e a estrutura orgânica e funcional dos agentes económicos envolvidos.

X. Acresce que, por nos encontrarmos no domínio da avaliação directa, não são válidas as presunções avançadas pela recorrente no sentido de que a existência de um grupo económico é conotada necessariamente por uma "lógica de grupo" que visa necessariamente vantagens extrafiscais, fazendo assim, apelo a juízos valorativos que não surpreendem e nada relevam para a aplicação da lei ao caso concreto.

XI. Conclui a recorrente que o Tribunal *a quo* omitiu pronúncia sobre a relação entre a ora alegante e "uma empresa turca, uma empresa holding e um agente alemão."

XII. Para apreciação da omissão de pronúncia, é necessário que nas conclusões da alegação se concretize tal omissão, especificando-a de forma clara e precisa em que a mesma se consubstancia (neste sentido, entre outros, veja-se, Acórdão do STA, 2.ª Secção, de 22.01.86, Processo 002789).

XIII. Ora, a recorrente confundiu manifestamente os dados da matéria que pretende ver controvertida, na medida em que o agente alemão citado é a empresa holding igualmente referida pela recorrente como uma entidade autónoma.

XIV. Por outro lado, a alusão vaga a uma pretensa relação entre as aludidas entidades, obrigaria, por parte da recorrente, à prova da existência de relações especiais entre as mesmas e à descrição e prova de que tais relações determinariam a existência de condições diferentes daí resultando o apuramento do lucro diverso, só assim, se concluindo pela relevância desta matéria para a alteração da decisão de mérito proferida pelo Tribunal *a quo.*

XV. De resto, não se pode considerar procedente a nulidade do Acórdão, por este fundamento, na medida em que, por um lado, o Juiz só tem de conhecer das questões submetidas pelas partes à sua apreciação e não de todos os argumentos e considerações que não sejam de conhecimento oficioso e, por outro lado, a ora alegante não apresentou essa questão aquando da formulação das suas conclusões, as quais, delimitam o objecto do recurso.

XVI. Ainda nas suas conclusões, a recorrente alega matéria de facto relacionada com a prática de refacturação sucessiva a qual constitui matéria de facto não especificada pelo Tribunal "a quo" e, nessa medida, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito porquanto a recorrente invoca, para apoio da sua pretensão, factos que não têm suporte na decisão recorrida, independentemente da respectiva atendibilidade ou relevo para o julgamento da causa.

XVII. Em consequência e face ao teor da conclusão formulada, o presente recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo será hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento [artigos 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, al. a) do ETAF e 167.º do CPT].

XVIII. A recorrente sustenta, ainda, que a autoridade recorrida aceitou as especificidades do mercado externo e do mercado interno, mas não com a latitude que a ora alegante lhes pretendia conferir, pelo que, cabe apurar se existiu, por parte da autoridade recorrida, uma apreciação ponderada dos novos elementos probatórios bem como dos argumentos carreados para o processo e uma explanação das razões porque foram consideradas improcedentes.

XIX. Neste âmbito, tal como é referido no Douto Acórdão recorrido, a autoridade recorrida não contestou nem fundamentou em que medida a argumentação da ora alegante e a argumentação produzida afastava, ou não, os pressupostos contidos no art. 57.º do CIRC.

XX. Quando, nos termos da lei, a apresentação de recurso hierárquico visa habilitar a autoridade recorrida a reponderar e avaliar os novos elementos carreados para o processo o que, em conjugação do dever de fundamentação, que visa acautelar uma decisão devidamente ponderada, reflectiriam, assim, o respeito integral pelos direitos e garantias do sujeito passivo e ora alegante.

XXI. Ao invés, a autoridade recorrida, manteve a correcção proposta pelos Serviços de acordo com a formulação de meros juízos e opiniões, sem os fundamentar em face do recurso hierárquico in-

terposto pela ora alegante, violando assim o disposto no art. 80.º do CPT.

XXII. Acresce que, a autoridade recorrida "confessou" que indeferiu o recurso hierárquico por falta de tempo para proceder à sua melhor apreciação e à recolha de elementos em razão da potencial verificação do instituto da caducidade, violando assim o disposto no art. 121.º do CPT, na medida em que a dúvida criada sobre a quantificação do facto tributário deve reverter a favor do contribuinte.

XXIII. Em consequência, e também por estas razões não merece qualquer censura a prolacção do Acórdão recorrido.

XXIV. A recorrente vem acolher a tese segundo a qual a falta de uma padrão de referência para a determinação do preço de livre concorrência - justificada pelo facto de a alegante vender exclusivamente os seus produtos a empresa do grupo no mercado externo não Rec. 25915 legitima o entendimento de que a determinação do preço de livre concorrência é de execução impossível.

XXV. No entanto, se a recorrente acolhe a fundamentação constante do relatório dos Serviços que fizeram apelo à aplicação do art. 9.º da Convenção Modelo da OCDE bem como às Metodologias aplicáveis nesta sede, seria razoável que se pronunciasse, igualmente, acerca da metodologia concretamente aplicada ao caso dos autos, o que não fez.

XXVI. Ora, conforme resulta do Acórdão recorrido, a Administração Fiscal não logrou demonstrar nem dar aplicação a qualquer uma das metodologias que regem a determinação do preço de livre concorrência, quer isolada quer conjuntamente.

XXVII. Confirmando, assim, a fundamentação do Acórdão recorrido segundo a qual, no que respeita à metodologia utilizada pela Administração Fiscal a fundamentação não é clara nem suficiente.

XXVIII. A alínea c) do art. 80.º do CPT exige ainda, para além da descrição, a quantificação do montante efectivo que serviu de base à correcção.

XXIX. Quanto a este aspecto, a recorrente alega que a Administração Fiscal determinou a margem de lucro de acordo com critérios objectivos e tendo em conta os seguintes argumentos:

XXX. Em primeiro lugar, o facto de a ora alegante ter apresentado sucessivos e reiterados prejuízos fiscais.

XXXI. A alegação deste facto é manifestamente irrelevante para a verificação dos pressupostos contidos no art. 57.º do C.IRC na medida em que a alínea c) do art. 80.º CPT determina que a Administraç5o Fiscal deve determinar e quantificar o montante efectivo que serviu de base à correcção inexistindo, nesta sede, o recurso a presunções.

XXXII. Sublinhe-se ainda, que o objecto do presente recurso se reporta ao exercício de 1993, e, nessa medida, se existiram prejuízos fiscais, o que não consta da matéria probatória do Acórdão recorrido, caberia à Administração Fiscal provar em que medida estes foram determinados pela prática de preços de transferência, o que não sucedeu, como se deixou demonstrado.

XXXIII. Por fim, refira-se que a recorrente alega até à exaustão, a necessidade de a alegante apresentar lucro, o que seria impossível, a seu parecer, pela existência de uma "lógica de grupo": Esta "lógica de grupo" conduziu a um resultado fiscal positivo em 1994, facto a que a recorrente também não será alheia.

XXXIV. Em segundo lugar, a recorrente legitima a actuação da Administração fiscal na quantificação do montante que serviu de base

à correcção fazendo apelo a dois critérios objectivos, que, no seu entender, não foram devidamente ponderados pelo acórdão recorrido:

XXXV. O primeiro diz respeito à questão da autonomia financeira da empresa a qual foi aflorada pela Inspecção tributária para prova da existência de condições diferentes entre as empresas do grupo e não para determinar e quantificar a margem de lucro praticada pela empresa, de nada valendo chamar à colação este argumento para sustentar e concluir que a margem de lucro não foi determinada por simples arbítrio mas sim de acordo com critérios científico-económicos.

XXXVI. De qualquer forma, sempre se dirá que esta questão foi devidamente contestada e provada pela ora alegante.

XVII. O segundo, relativo quanto à dimensão dás amostras, suscitando erro sobre os pressupostos de facto na medida em que a percentagem de 7,2% se reportaria à percentagem dos documentos incluídos na amostra.

XVIII. Conforme resulta do Acórdão recorrido, tal percentagem resulta da amostra dos produtos fabricados pela Triunfo na percentagem total das vendas, razão pela qual se referem as listagens mensais ou anuais das vendas, inexistindo assim, erro quanto aos pressupostos de facto.

XIX. A divergência da percentagem representativa das vendas, não é, para mais, um facto imputável à ora alegante, mas sim aos Serviços que entenderam o seu trabalho facilitado quanto à recolha de informação de vendas para o mercado interno, na medida em que se poderiam basear em listagens anuais, ao passo que no mercado externo já teriam de analisar os valores mensais, elementos que aliás, foram fornecidos pela ora alegante para apreciação.

XL. Por outro lado, não colhe a tese segundo a qual a existência de dois mercados diferentes determinaria uma dimensão de amostra, igualmente diferenciada.

XLI. É que, conforme se alegou e se reitera, se a Administração Fiscal dispunha de todos os elementos para apurar, com igual representatividade, a percentagem de vendas no mercado externo e interno, só não o fez por uma questão de facilitismo e da potencial verificação do instituto da caducidade.

XLII. Por esta razão, contesta-se a afirmação de que as amostras efectuadas representariam todo o universo das vendas, o que por si só, representa uma contradição: ao tratar-se de uma amostra é obvio que não representa todo o universo das vendas.

XLIII. Mas, ainda admitindo que a base de quantificação está correcta, quanto à sua representatividade - o que se concede por mera facilidade de raciocínio - nem por isso o despacho recorrido deixa de padecer de vício de violação de lei, por errada quantificação, na medida em que a autoridade recorrida não considerou qualquer facto ou argumento em que a ora alegante, minuciosamente e comprovadamente se baseou para chegar à conclusão de que a margem de lucro foi a efectivamente praticada e com base em razões legítimas.

XLIV. Ficou sem se saber - dúvida que não foi sanada - por que o a majoração seria de 10% e não de 5% ou de 15%.

XLV. Aliás, é a própria entidade recorrida que acaba por reconhecer, no despacho recorrido, que se justifica a solicitação de outros elementos adicionais, nomeadamente a informação prevista no n.º 1 do art. 91.º do CPT, para uma melhor apreciação à margem fixada pelos SPIT, e portanto, reconhecendo a insuficiência dos elementos

em que baseou o apuramento daquela margem, referindo que não os solicitou na medida em que o prazo de caducidade estaria a findar.

XLVI. Reconhecendo assim a arbitrariedade do acto que praticou e que, também por este fundamento, o Acórdão recorrido veio anular.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que a Administração Fiscal não fundamenta a correcção em mais 10%, da margem de lucro nas vendas no mercado interno pois que a esse propósito de útil apenas diz que a margem corrigida de 20% "não se afastará muito do preço praticado numa situação de plena concorrência por entidades independentes (pelo que) ... mais valera usar na fundamentação do acto administrativo tributário em causa os factos que faz ressaltar nas conclusões das alegações deste recurso".

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

a)- A recorrente apresentou a Declaração de Rendimentos Mod.22, relativa ao exercício de 1993, dentro do prazo legal, tendo apurado um resultado líquido negativo de Esc. 203.671.156$00 e um prejuízo fiscal no montante de Es. 166.350.813$00 (Doc. nº 1 junto com a pi).

b)- Na sequência de um exame à sua escrita, realizado pela Direcção de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária (SPIT), no período compreendido entre 08-10-97 e 15-01-98, foi proposta e efectuada, ao abrigo do art. 57 do CIRC, uma correcção daquela declaração, de natureza quantitativa, no montante de 364.601.063$00, pelo acréscimo de 10% o na margem de lucro praticada pela recorrente na venda de produtos às empresas do Grupo (1993: 0,1x3.646.010.628$00=364.601.063$00), conforme melhor consta do mapa de apuramento mod. DC 22 e do relatório elaborado pelos SPIT, que, nessa parte, aqui se dá por integralmente reproduzido (cf. Doc. nº 3 junto com a p. i.).

c)- A recorrente foi notificada pelo ofício nº 15.925 de 18-07-98 da DDF, da referida correcção, bem como do direito de interpor recurso hierárquico dessa decisão para o Ministro das Finanças, nos termos do art. 112º do CIRC (Doc. nº2 junto com a p. i.

d)- E interpôs recurso hierárquico, cujo teor aqui se dá por reproduzido, em 28-07-98, o qual mereceu, em 25-09-98, despacho de indeferimento de Sua Ex.ª o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (Docs. nºs 4 e 5, juntos com a p. i. e o processo administrativo em apenso).

e)- A recorrente foi notificada do despacho referido em d), por ofício com AR de16-10-98 (Doc. nº 5, junto com a p. i.).

f)- E interpôs o presente recurso contencioso, em 14-12-98 (cf. fl. 2).

g)- O despacho recorrido, referido em d), é do seguinte teor: "Concordo, pelo que indefiro o recurso pelas razões expostas na informação. Lx. 25.9.98" (cf. Doc. nº5, a fl. 131 e o processo apenso).

h) Transcreve-se, de seguida, a apreciação do recurso hierárquico, feita na informação referida no despacho recorrido:

"5 - Apreciação do recurso hierárquico:

Conforme já antes foi salientado, o contribuinte obtém na comercialização dos seus produtos, as margens brutas sobre vendas respectivamente de 45% e 10%.

A primeira delas é obtida relativamente a bens destinados ao mercado interno (Portugal), enquanto a segunda, resulta de transacções efectuadas com duas empresas clientes no mercado externo (Suíça), mas pertencentes ao mesmo grupo económico da recorrente.

O método utilizado pelos Serviços de Inspecção Tributária na correcção efectuada (acréscimo de 10% à última das margens citadas) baseou-se no disposto no art. 9º da Convenção modelo da OCDE datada de 1977.

Não obstante o contribuinte referir nos recursos apresentados que as margens em apreço reflectiam mercados diferentes visto a primeira delas se aplicar a retalhistas e a segunda a grossistas e, dessa forma, a percentagem de 45% ter associada custos que a outra não tem, como sejam os relativos a publicidade, seguros, comerciais, etc., somos de parecer que a margem resultante da correcção efectuada por esses Serviços de Inspecção, isto é 20% não se afastará muito o preço praticado numa situação de plena concorrência por entidades independentes.

Este facto, tem subjacente, por um lado, o aspecto da margem em questão (10%) ser muito baixa, por outro lado, verifica-se que, mesmo com a correcção proposta a margem bruta de 30% ainda está a 25 pontos percentuais da margem praticada pelo contribuinte para o mercado nacional.

Mesmo atendendo ao facto alegado de que a margem bruta praticada para o mercado interno tem associada os custos antes citados, resulta em termos líquidos uma margem obtida de 30% (dados fornecidos pelo contribuinte no seu Anexo 17). Esta margem ainda é superior à resultante da correcção efectuada.

Pelo exposto, não se encontra justificação para a prática duma margem de comercialização tão baixa de 10%.

Atente-se ainda no facto de que, nos anos em apreço, cerca de 70% do volume de vendas declarado pela empresa ser destinado a esse mercado externo e logo, para empresas do grupo.

É de referir que o objectivo das unidades económicas privadas é o lucro, sendo que, a prática efectuada pela empresa nos exercícios de 1989 a 1993, levou a que a mesma tenha registado prejuízos fiscais consecutivos que se cifram na ordem de 667.335.312$00.

6. Conclusões:

Por tudo o antes exposto, e uma vez que, na matéria em apreço, ainda estão em causa, valores referentes ao exercício de 1993 (o prazo de caducidade previsto na lei e aplicado a esse ano está quase a findar), sendo que tal facto não nos permite neste momento a solicitação de outros elementos adicionais nomeadamente a informação prevista no nº 1 do art. 91º do Código de Processo Tributário, que permitam uma melhor apreciação à margem fixada pelos Serviços de Inspecção Tributária, somos de parecer que, os recursos hierárquicos em referência deverão ser indeferidos" (cf. processo apenso e o doc. nº 5 junto com a p. i., mais precisamente fls. 135 a 137).

i)- Ainda segundo o despacho recorrido, «As razões que consubstanciaram as correcções em apreço, prenderam-se com o facto de se ter verificado que:

1. Existiam relações especiais entre o contribuinte e as empresas suas clientes no mercado externo (Triumph Intertrade Internacional Spiesshofer & Braun, ambas sediadas na Suíça, mas registadas para efeitos de IVA na Alemanha, respectivamente com os nºs de Identificação DE 811 259 643 e DE 811 255 929), pois aquele é o detido pelo Triumph Universa AG em 99,99% e pela Triumph Intertrade AG, em 0,01 %.

Os créditos que a empresa Triumph Intertrade AG possuía na Triunfo Portuguesa são cedidos à Triumph Universa AG que os transforma em aumentos de capital.

2) As vendas efectuadas pelo contribuinte são processadas com base em duas tabelas de preços. Uma para o mercado interno e outra para o mercado externo.

3) Os produtos exactamente iguais são vendidos no mercado nacional a preços muito mais elevados do que às duas empresas do grupo citadas (mercado externo). As margens brutas cifram-se respectivamente em 45% e 10%.

Pelo antes referido, considerou-se que a margem de lucro praticada pelo Triunfo na venda de produtos às empresas do grupo não é razoável pelo que, comparando as margens evidenciadas na amostra efectuada, seria de aplicar à totalidade das vendas de cada exercício (nesse mercado externo), um acréscimo na margem, pelo menos de 10%. » (cf. P.3 do referido despacho).

j)- Os produtos seleccionados, para efeitos da amostra referida no §2 do nº3 da alínea i) supra, representavam as seguintes percentagens, no total das vendas:

- nas vendas para o mercado nacional: 51,5%;
- nas vendas para o mercado nacional: 7,2%;

sendo que a maior representatividade nas vendas para o mercado nacional resultou, segundo se refere no relatório referido em b), «do facto de termos recorrido a listagens anuais de vendas ao mercado nacional para efectuarmos a amostra, dado que as vendas às empresas do grupo não estão aglutinadas em listagens anuais mas sim dispersas em listagens mensais, o que dificulta a obtenção de uma visão global das vendas do produto» (cf. citado relatório, mais precisamente a fis.80 dos autos).

1)- A recorrente é participada pela Triumph Universa AG a 99,99% e pela Triumph Intertrade AG a 0,01 %, ambas sediadas na Suíça, integrando o mesmo grupo económico.

m)- O controlo e a direcção efectiva do Grupo pertence à empresa mãe - a Triumph Internacional Holding GmbH, sediada em Munique, na Alemanha.

n)- A recorrente pratica duas tabelas de preços diferentes, uma para o mercado interno e outra para o mercado externo, sendo que, relativamente aos mesmos produtos, os preços do mercado externo são mais elevados que os do mercado interno.

o)- As vendas no mercado externo destinam-se exclusivamente às empresas do Grupo, sediadas na Suíça.

p)- Os produtos vendidos pela recorrente, no mercado externo, representavam 9% das vendas globais, em 1993.

q)- Os custos comerciais com as vendas no mercado interno, designadamente com publicidade e propaganda, vencimentos do pessoal administrativo e dos vendedores e respectivos encargos, transporte e seguros das mercadorias e risco de incobrabilidade, são suportados pela recorrente. (cf. linhas 18 e 22 do Q37 da Dec. Mod. 22 e docs. nºs 7, 8, 9, 10, 15, 16, 7 e 18, juntos com a p. i.

r)- Os custos comerciais com as vendas no mercado externo, designadamente os referidos na alínea anterior, são suportados pelas empresas do Grupo, suas clientes.

r)- Relativamente aos clientes do mercado externo, os pagamentos são efectuados no mês seguinte ao da facturação, enquanto quanto aos clientes do mercado interno, o prazo médio de recebimentos é de 82 dias (doc. nº 11 e 12, junto com a p. i.).

s)- No mercado interno é normal concederem-se descontos de pronto pagamento, que oscilam entre 5% e 7%, situação que não se verifica nas vendas, no mercado externo (cf. doc. nºs 13 e 14, juntos com a p. i.).

3.1. O acórdão recorrido concedeu provimento ao recurso e anulou o acto contenciosamente recorrido já que não é clara nem suficiente a fundamentação do despacho respectivo quanto à determinação do preço de plena concorrência.

Acrescentou que ainda que se considerasse formalmente cumprido o dever de fundamentação, sempre haveria de proceder o recurso, por se não encontrarem demonstrados os pressupostos que justificam o uso, pela AF, do art. 57º do CIRC, com excepção da existência de relações especiais.

Nas conclusões das alegações da entidade recorrida, ainda que de forma não muito clara, parece questionar não só o assim decidido como ainda a matéria factual que o acórdão recorrido fixou.

A contribuinte, com a concordância do EMMP, entende que deve negar-se provimento ao recurso.

Acrescenta, contudo, que não pode este Tribunal conhecer da matéria factual questionada sendo, por isso, incompetente em razão da hierarquia para apreciar o presente recurso (cfr. conclusões XVI e XVII).

Na penúltima conclusão das alegações da entidade administrativa recorrente afirma-se existir "omissão de pronúncia quanto a factos relevantes, caracterizadores da conduta e da intenção da Fábricas Triunfo e reveladores da intencionalidade específica com que se moveu".

A contribuinte, na conclusão XV das suas alegações, entende que está a entidade administrativa a arguir a nulidade do acórdão por omissão de pronúncia.

São estas as questões que integram o objecto do presente recurso e que, por isso, cumpre apreciar

3.2. Entende-se que tem o STA competência para apreciar a matéria de facto em recursos jurisdicionais interpostos de acórdãos do TCA que, em recurso contencioso, apreciaram actos administrativos praticados por membros do Governo.

Estabelece o art. 41º n.º 1 al. b) do ETAF que compete à Secção de Contencioso Tributário do TCA conhecer dos recursos de actos administrativos do Governo respeitantes a questões fiscais.

Nos termos do art. 32º al. a) do mesmo diploma legal compete à Secção de Contencioso Tributário do STA conhecer dos recursos de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do TCA proferidos em 1 º grau de jurisdição ao abrigo da competência estabelecida no art. 41º.

Por força dos arts. 21 º e 32º n.º 1, al. b), do mesmo ETAF o STA conhece de matéria de facto e de direito com excepção dos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância em que apenas conhece de direito.

Do exposto resulta que no presente recurso jurisdicional tem este STA competência para conhecer da matéria de facto questionada não ocorrendo a suscitada incompetência em razão da hierarquia, tal como a suscita a contribuinte nas suas alegações.

3.3. Igualmente não ocorre a nulidade por omissão de pronúncia se se entender que a entidade administrativa está a suscitar a nulidade do acórdão em apreciação quando afirma, na penúltima conclusão das alegações, que existe "omissão de pronúncia quanto a factos relevantes, caracterizadores da conduta e da intenção da Fábricas Triunfo e reveladores da intencionalidade, específica com que se moveu".

Com efeito o que se questiona em tal conclusão é a não fixação de certos factos que, na perspectiva da recorrente, seriam relevantes para a sorte do recurso e que, como já se referiu, adem ser fixados ou não por este STA, que nos presentes autos também conhece de matéria de facto e consoante a prova produzida nos autos.

Acresce que, nos termos do art. 668º n.º 1 al. d) do CPCivil, é nula a sentença quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar.

Se o juiz errou na fixação dos factos ou porque não fixou factos provados ou porque os fixou em desconformidade com a prova ocorre erro de julgamento e não nulidade.

Do exposto resulta que não ocorre tal nulidade podendo a matéria factual eventualmente fixada de forma errada ou não fixada ser reapreciada por este Tribunal.

3.4. Parece sustentar o recorrente que a matéria factual não está correctamente fixada.

De certa maneira o recorrente não questiona a concreta matéria factual fixada até porque em grande parte a mesma resulta da transcrição do relatório elaborado pelos SPIT e da informação que serviu de suporte ao indeferimento do recurso hierárquico mas antes as conclusões ou consequências que da matéria factual fixada são extraídas e já no âmbito dos vícios que levaram á anulação do acto recorrido.

Com efeito da al. b) da matéria factual fixada resulta que "na sequência de um exame à escrita da recorrente, realizado pela Direcção de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária (SPIT), no período compreendido entre 08-10-97 e 15-01-98, foi proposta e efectuada, ao abrigo do art. 57º do CIRC, uma correcção daquela declaração, de natureza quantitativa, no montante de 364.601.063$00, pelo acréscimo de 10% o na margem de lucro praticada pela recorrente na venda de produtos às empresas do Grupo (1993: 0,1x3.646.010.628$00=364.601.063$00), conforme melhor consta do mapa de apuramento mod. DC 22 e do relatório elaborado pelos SPIT, que, nessa parte, aqui se dá por integralmente reproduzido (cf. Doc. nº 3 junto com a p. i.)".

Acresce que o acórdão recorrido transcreve na al. h) da matéria factual fixada (fl. 689) a apreciação do recurso hierárquico feita na informação referida pelo despacho do qual consta o acto recorrido onde se refere a motivação que levou à correcção efectuada com acréscimo de 10% às margens, que 70% do volume das vendas declarado pela empresa era destinado ao mercado externo e para empresas do grupo e que a empresa nos anos de 1989 a 1993 registou os prejuízos fiscais indicados a fl. 690.

Da al. i) da matéria de facto provada constam ainda as razões que consubstanciaram as correcções em apreço e que se prenderam com o facto de se ter verificado que existiam relações especiais entre o contribuinte e as empresas suas clientes no mercado, que os créditos que a empresa Triumph Intertrade AG possuía na Triunfo Portuguesa são cedidos à Triumph Universa AG que os transforma em aumentos de capital, que as vendas efectuadas pelo contribuinte são processadas com base em duas tabelas de preços, uma para o mercado interno e outra para o mercado externo, que os produtos exactamente iguais são vendidos no mercado nacional a preços muito mais elevados do que às duas empresas do grupo citadas (mercado externo) e que as margens brutas cifram-se respectivamente em 45% e 10%.

Refere ainda esta al. que a AF considerou que a margem de lucro praticada pelo Triunfo na venda de produtos às empresas do grupo não é razoável pelo que, comparando as margens evidenciadas na amostra efectuada, seria de aplicar à totalidade das vendas de cada exercício, nesse mercado externo, um acréscimo na margem, pelo menos de 10%.

As als. l) a m) da matéria de facto reportam-se às relações estabelecidas entre a recorrida e as empresas do grupo a quem vendia os indicados produtos bem como o facto de o controlo e a direcção efectiva do Grupo pertencerem à empresa mãe - a Triumph Internacional Holding GmbH, sediada em Munique, na Alemanha.

Das als. n) a p) resulta que a recorrente pratica duas tabelas de preços diferentes, uma para o mercado interno e outra para o mercado externo, sendo que, relativamente aos mesmos produtos, os preços do mercado externo são mais elevados que os do mercado interno, destinando-se as vendas no mercado externo exclusivamente às empresas do grupo, que os produtos vendidos pela recorrente, no mercado externo, representavam 9% das vendas globais, em 1993.

Das als. q) e r) resulta que os custos comerciais com as vendas no mercado interno, designadamente com publicidade e propaganda, vencimentos do pessoal administrativo e dos vendedores e respectivos encargos, transporte e seguros das mercadorias e risco de incobrabilidade, são suportados pela recorrente e que os custos comerciais com as vendas no mercado externo, designadamente os referidos na alínea anterior, são suportados pelas empresas do Grupo, suas clientes.

Das als. r) e s) resulta que relativamente aos clientes do mercado externo, os pagamentos são efectuados no mês seguinte ao da facturação, enquanto que relativamente aos clientes do mercado interno, o prazo médio de recebimentos é de 82 dias concedendo-se, no mercado interno, normalmente, descontos de pronto pagamento, que oscilam entre 5% e 7%, situação que não se verifica nas vendas, no mercado externo.

Do exposto resulta que o acórdão recorrido fixou, em termos factuais, a existência de relações especiais entre a recorrida e as empresas do grupo, a forma como as vendas eram efectuadas, o volume de cada grupo dessas vendas e as margens de lucro de respectivas.

Todos os factos a que o recorrente se reporta nas conclusões 1ª a 3ª das suas alegações constam da matéria factual fixada no acórdão em apreciação.

Acresce que o recorrente não individualiza quais os pontos que entende que deviam ser fixados não concretizando factualmente a sua divergência.

Do exposto resulta que se encontra correctamente fixada a matéria factual que o acórdão recorrido deu como provada pelo que improcedem as conclusões 1.ª a 3.ª do presente recurso.

3.5. Resta, por isso, apreciar as demais conclusões 4.ª a 8.ª e que se prendem com a questão de saber se deve manter-se ou não o acórdão que se pronunciou pela falta de fundamentação do acto recorrido e se este sofre ou não de vício de violação de lei.

Na apreciação dos vícios que a recorrente atribui ao acto recorrido deverá começar-se pelo de violação de lei, nos termos do art. 54.º da L.P.T.A., por ser aquele cuja procedência determina uma mais estável e eficaz tutela dos interesses da recorrente.

Contrariamente ao caminho trilhado pelo acórdão recorrido apreciar-se-á se ocorre o vício de violação de lei o que, a verificar-se, prejudicará a apreciação do eventual vício de falta de fundamentação.

No que respeita ao invocado vício de violação de lei entendeu o acórdão recorrido que o mesmo afectava o acto em apreciação pois que não se encontram demonstrados os pressupostos que justificam o uso, pela AF, do art. 57º do CIRC, com excepção do da existência de relações especiais.

Acrescentou que é bem possível que a recorrente tenha praticado preços artificiais, nas vendas no mercado externo, uma vez que as efectuou exclusivamente com empresas do mesmo grupo económico e a sua contabilidade parece revelar alguns sinais, que podem bem indiciar práticas, enquadráveis numa "lógica de grupo", para usar o termo empregue pela entidade recorrida, de desviar os lucros para onde a tributação seja menos pesada, finalidade que os preços de transferência artificiais também satisfazem.

Referiu, ainda, que, a correcção em causa não pode assentar em indícios ou presunções, pelo que a AF tinha de provar, por um lado, que se verificavam os pressupostos legais que permitem a correcção do lucro tributável efectuada e por outro, o valor do preço de plena concorrência e que não logrou tal desiderato.

Concluiu que a dúvida eventualmente criada sobre tal situação, deve reverter a favor do contribuinte, nos termos do artº121 do CPT.

E o acórdão que neste sentido se pronunciou é de manter.

Estabelece o n.º 1 do art. 57.º do CIRC, que:

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

Nos termos desta norma são pressupostos da sua aplicação que:

1) ocorra a existência de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa;

2) que entre ambos se estabeleçam condições diferentes das normalmente acordadas entre pessoas independentes;

3) que tais relações especiais sejam causa adequada das ditas condições, e

4) que aquelas conduzam a um lucro apurado diverso do que se apuraria na sua ausência.

Assim pode a AF efectuar as correcções necessárias à determinação do lucro tributável de sujeitos passivos de I.R.C., com fundamento na existência de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, desde que se demonstre que em transacções entre elas foram estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes.

O acórdão recorrido aceitou, o que nem sequer é questionado pela recorrida, cfr. conclusão 7ª das suas alegações, fl. 749, a existência de relações especiais.

Acompanha-se igualmente o mesmo acórdão quando afirma que é bem possível que a recorrente tenha praticado preços artificiais, nas vendas no mercado externo, uma vez que as efectuou exclusivamente a empresas do mesmo grupo económico, que podem bem indiciar práticas, enquadráveis numa "lógica de grupo", de desviar os lucros para onde a tributação seja menos pesada, finalidade que os preços de transferência artificiais também satisfazem.

Contudo a correcção a que se refere o mencionado art. 57º do CIRC não pode assentar em indícios ou presunções já que AF tem de provar que, além da existência de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, que:

1) entre ambas se estabeleceram condições diferentes das normalmente acordadas entre pessoas independentes;

2) que tais relações especiais sejam causa adequada das ditas condições; e

3) que aquelas conduzam a um lucro apurado diverso do que se apuraria na sua ausência.

Conforme se escreveu no acórdão recorrido, fl. 695, sendo o citado art. 57º do CIRC, uma norma de carácter genérico, não define a lei o que entende por relações especiais (pois que só a partir do DL nº 5/96 de 29-01, que aditou o art. 57.º-C do CIRC, a lei passou a referir quando considera existirem relações especiais, embora para situações de subcapitalização), não indica a metodologia a adoptar para determinação do preço de plena concorrência, conferindo, desse modo, à AF uma certa flexibilidade, nem consagra qualquer inversão do ónus da prova, pelo que, tratando-se de uma norma de incidência, cabe à AF a prova dos pressupostos ali previstos.

Igualmente se concorda com o acórdão recorrido quando afirma que estamos perante uma avaliação indirecta do lucro tributável, que só pode ter lugar nos casos expressamente previstos na lei (cf. arts. 51º a 56º do CIRC), até porque, nas situações enquadráveis no artº57º do CIRC, a contabilidade das empresas, em regra, retrata a realidade das operações, não carecendo de credibilidade que justifique o uso de presunções pelo que a aplicação do citado art. 57.º decorre, ainda, no âmbito da avaliação directa já que, em face da presunção de veracidade da contabilidade e das declarações do contribuinte (art. 78.º do CPT), cabe à AF o ónus da prova dos pressupostos que justificam a correcção, bem como do valor do preço de plena concorrência.

Nesta perspectiva se entende que o legislador tenha consagrado, além do dever geral de fundamentação, para permitir um maior controle da actuação da AF, nesta matéria, um dever especial de fundamentação, quer no art. 80º do CPT, quer no art. 77º n.º 3 da LGT, exigindo que a mesma obedeça à descrição das relações especiais, à descrição dos termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias e à descrição e quantificação do montante efectivo que serviu de base à correcção.

E dos autos não resulta demonstrado que entre a recorrente e as empresas com quem tinha relações especiais se estabeleceram condições diferentes das normalmente acordadas entre pessoas independentes sendo certo que a AF não provou estas nem o valor do preço de plena concorrência.

Na verdade e conforme afirma o acórdão recorrido, cfr. fls. 21 e 22, a entidade recorrida, limitou-se a dizer que, não obstante tudo o alegado pela recorrente, lhe parecia que a margem resultante da correcção efectuada pelos serviços de inspecção (20%), não se afastaria muito do preço praticado numa situação de plena concorrência, por entidades independentes, porque, por um lado, entende que a margem de 10% é muito baixa e por outro, mesmo com a correcção proposta a margem bruta de 20% ainda está a 25 pontos percentuais da margem praticada pelo contribuinte no mercado nacional.

Acrescentou, ainda, a entidade recorrida, depois de salientar, que o volume de vendas declarado pela empresa destinado ao mercado externo, em 1993, foi de 70% e que o objectivo das unidades económicas privadas é o lucro e a recorrente regista prejuízos conse-

cutivos, de 1989 a 1993, que devia indeferir-se o recurso, por tudo o antes exposto e uma vez que, na matéria em apreço, ainda estão em causa valores referentes a 1993 (o prazo de caducidade previsto na lei e aplicado a esse ano está a findar), sendo que tal facto não nos permite neste momento a solicitação de outros elementos adicionais, nomeadamente a informação prevista no nº 1 do art. 91º do CPT, que permitam uma melhor apreciação à margem fixada pelos serviços de inspecção tributária.

O relatório mencionado não descreve, conforme exige a alínea b) do art. 80º do CPT, "os termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias", nem justifica a razão por que o não fez já que se limitou a descrever as relações especiais entre a recorrente e as clientes no mercado externo, empresas do mesmo grupo e a afirmar a existência de duas tabelas diferentes de preços na venda dos mesmos produtos, uma para o mercado interno e outra para o mercado externo.

Por isso a AF não descreveu os termos em que, normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias.

Ainda conforme se escreveu no acórdão recorrido quanto à metodologia usada na determinação do preço de plena concorrência, só agora, em sede do presente recurso contencioso, a entidade recorrida vem referir que não havia padrão de referência para determinarem o preço de plena concorrência, por a recorrente vender os seus produtos, no mercado externo, exclusivamente a empresas do grupo e que, por isso, o critério usado na sua determinação foi o "critério do preço de custo, acrescido de uma margem de lucro".

Contudo como se refere no despacho recorrido e se vê do referido relatório, o critério usado não foi esse já que o preço de plena concorrência foi determinado partindo do "preço de venda no mercado externo, acrescido de uma margem de majoração de 10 %, tendo servido como termo de comparação o preço de venda praticado pela recorrente, no mercado interno.

Tratando-se de mercados com características diferentes comparou-se o que não era comparável.

Como refere o acórdão recorrido, fl. 706, o despacho recorrido nada mais adianta sobre o critério utilizado, antes se referiu a essa questão de uma forma lacónica, já que se limita a dizer que "o método utilizado pelos SPIT se baseou no art. 9º da Convenção Modelo OCDE" pelo que se queria referir que usou um dos métodos sugeridos pela OCDE, a expressão não deixa de ser vaga e insuficiente, já que esses métodos são três ("método de comparação com preços não controlados","método do preço de revenda" e "método do preço de custo reajustado"), e segundo as orientações da OCDE, são de aplicação sucessiva e excludente, ou seja, o método seguinte só tem aplicação se o anterior não for aplicável, isto sem prejuízo do uso de métodos alternativos, mas só se nenhum daqueles três for aplicável.

A AF não ponderou as diferentes condições que rodearam as transacções, nos mercados externo e interno, surgindo a majoração de 10 % às vendas no mercado externo, explicada com recurso a uma amostra de produtos seleccionados, que não se mostra representativa dos produtos vendidos nesse mercado não sendo, por isso, fiável.

E sobre esta questão bem pouco acrescentou a AF, no recurso hierárquico, pelo que não é conhecido o critério que levou á aplicação da majoração de 10% e não 5% ou 15%.

O próprio despacho recorrido reconhece que se justificava a busca de outros elementos adicionais, nomeadamente a informação prevista no nº 1 do art. 91º do CPT, para uma melhor apreciação à margem fixada pelos SPIT, do que resulta um reconhecimento da insuficiência dos elementos em que baseou o apuramento da referida margem, acrescentado que só não os solicitou, porque o prazo de caducidade aplicável ao ano de 1993 estava próximo.

Estabelecia o art. 121º do C.P.T. que "sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado".

Como se escreveu no recente Ac. deste STA de 14-3-2001, Rec. 25.744, as correcções do lucro tributável previstas no n.º 1 do art. 57.º do CIRC inserem-se num procedimento tributário para determinação da quantificação do facto tributário relevante em matéria de I.R.C., pelo que se enquadram directamente na previsão deste artigo (art. 121º do CPT), que, de resto, constitui um afloramento de um princípio geral adoptado pelo C.P.T. de presumir a veracidade das declarações dos contribuintes.

Nesta perspectiva a dúvida gerada quanto à fixação da matéria factual, necessária para a quantificação do facto tributário ou para a fixação da matéria colectável de I.R.C., deve ser valorada processualmente a favor da contribuinte e conduzir à anulação do acto impugnado.

Nesta perspectiva o acto impugnado deve ser anulado, por vício de violação de lei com fundamento em erro nos seus pressupostos de facto.

E como anteriormente se referiu a procedência do recurso com este fundamento prejudica o conhecimento dos outros vícios questionados por força do mencionado art. 57.º da L.P.TA.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e confirmar, ainda que por fundamentos não totalmente coincidentes, o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

IRS — TNI — Incapacidades — Deficiência — Benefício fiscal - Arts. 25º n.º 3 e 80º n.º 6 do CIRS e 44º nº 5º do EBF - Decs-Leis 341/93 e 202/96.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O Dec-Lei 341/93, de 30109, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais — cfr. o seu preâmbulo-, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

2 — O Dec-Lei 202196, de 23/Out, adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a "disfunção residual", pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela nº 5 al. e) das ditas Instruções.

3 — Assim, é ilegal a recusa, pela Administração Fiscal de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do Dec-Lei 202196, com referência ao IRS de 1995, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.

4 — Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unicidade da Administração Pública.

Recurso n.º 25919, em que são recorrente Augusto Gonçalves Loboto e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Brandão Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Augusto Gonçalves Lobato da sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo, proferida em 07/Maio/99, que julgou improcedente a impugnação judicial por aquele deduzida contra a liquidação de IRS de 1995.

Fundamentou-se a decisão no Acd. deste Tribunal, de 03/02/99 Rec. 23.137, no sentido de que, nos termos dos arts. 66º e 122º e segs. do CIRS, cabe à Administração Fiscal o controlo das declarações dos contribuintes, podendo exigir destes os documentos necessários a comprovar a sua situação tributária, centrando-se a questão na prova da incapacidade e não definindo a lei tributária qual o critério para apuramento do respectivo grau, a relevante para efeitos fiscais, no caso das deficiências corrigíveis total ou parcialmente, deverá ser a que subsiste depois da utilização dos meios correntes de correcção pois será essa, ao fim e ao cabo, a que tem reflexos a nível da capacidade contributiva, sendo que a incapacidade foi fixada sem considerar as possibilidades de correcção pelo que não há ofensa de direitos constituídos.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1ª — O documento apresentado pelo recorrente foi emitido por entidade competente, é válido e eficaz até ser revogado, que nunca aconteceu.

2ª — A exigência, pela Administração Fiscal, de novo documento, face à circular nº 1/96 — DGCI, violou o disposto no nº 4 do art. 12º do EBF.

3º — Pelo que o procedimento da Administração Fiscal é ilegal e arbitrário, cometendo um vício de violação de lei."

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, "na sequência do decidido no Ac. de 15/12199,

Rec. nº 24.305, com intervenção de todos os juízos da secção" — artº 8º nº 3 do Cód. Civil.

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

Em sede factual, vem apurado que:

"A) — A impugnante apresentou a declaração de rendimentos de 1995, para efeitos de IRS — cfr. fl. 10.

B) — Invocou o impugnante que possuía uma incapacidade permanente superior a 60 % para os efeitos do art. 44º do EBF — cfr. fl. 10.

C) — Para o efeito apresentou o atestado cuja cópia se encontra a fl. 18 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

D) — A impugnante foi notificada para apresentar o original do documento de avaliação da sua incapacidade, emitido posteriormente a 20-12-95, ou, efectuar a prova de que não está abrangido pelo revogado critério, se for esse o caso." — cfr. fl. 21.

E) — Pelo Director Distrital de Finanças foi proferido o despacho de fl. 23, o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais e de onde consta em suma: "Apesar de notificado para tal não fez prova de que, à luz da nova aplicação da referida Tabela Nacional de Incapacidades, mantinha em 95.12.31, um grau de incapacidade que lhe permita beneficiar do disposto no art. 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Nesta conformidade procedo à alteração dos elementos declarados."

F) — Em 24/04/97 a Administração Fiscal liquidou à impugnante o IRS relativo aos rendimentos de 1995 conforme consta de fl. 10 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais."

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a da aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do grau de 60% e que aquela seja devidamente comprovada pela entidade competente — cf. arts. 25º nº 3 e 80º nº 6 e 44º nº 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1995.

A Lei 9/89, de 2 Maio, fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de "pessoa com deficiência " e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, bem assim, dever o sistema fiscal "consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade" — art. 25º

Por sua vez, o Dec-Lei 341/93, de 30/09 aprovou a TNI, que, perpectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais — cf. o respectivo preâmbulo — era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec-Lei nº 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiências para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se — cfr. o respectivo preâmbulo — a necessidade tanto de explicitar a competência para a avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto não fosse criada uma nova e específica), para o que se

tornava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis, só relevando agora a "disfunção residual", devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela — nº 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec-Lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham — nº 5, al. c) — que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15 %.

E foi portanto, nesta perpectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, não tem cobertura legal está em causa repete-se, o IRS de 1995.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença, consequentemente se anulando a liquidação impugnada.

Sem custas, tanto na 1ª Instância como neste STA.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Oposição à Execução Fiscal - Impugnação Judicial - "convolação" extemporaneidade da petição.

Doutrina que dimana da decisão:

Não é admissível a "convolação" da oposição à execução fiscal, em impugnação judicial se a petição foi apresentada quando estava já expirado o prazo em que esta podia ser deduzida.

Recurso n.º 25 943, em que são recorrente António Roberto Raposo de Andrade e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto por ANTÓNIO ROBERTO RAPOSO DE ANDRADE, do despacho do TT de 1ª Inst. de Viseu, proferido em 20-11-00, que indeferiu liminarmente

a oposição pelo mesmo deduzida contra a execução fiscal nº 9000001.1/00, do SFM, para cobrança da quantia de 13.602.835$00 de IVA e acrescido.

Fundamentou-se a decisão em não ter sido formulado qualquer pedido, não haver fundamento para a oposição já que se discute a legalidade em concreto da dívida exequenda - a falta de fundamentação do recurso aos métodos indiciários e dos critérios utilizados na determinação da matéria tributável e a determinação desta em violação da norma que define a incidência do IVA no regime de transmissão de bens em segunda mão -, não podendo proceder-se à convolação da oposição em impugnação judicial, tanto porque não foi formulado qualquer pedido como por estar já caducado o respectivo direito.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 — Não é inepta a petição de embargos por falta de pedido, por não ser exigível a formulação de um pedido específico, tão óbvio que é ser sempre a absolvição do executado da instância executiva.

2 — Invocada a nulidade da liquidação do imposto com fundamento no princípio da legalidade, nomeadamente, em processo de oposição deverão os autos ser convolados em processo de Impugnação.

Foi assim violado o disposto nos artigos 99º, 98º nº 4 e 204º do CPPT."

A Fazenda pública não contra-alegou.

O Exmº Magistrado do MP emitiu o seguinte parecer:

"Ao menos após a reforma do CPC de 1995/96, se uma oposição à execução fiscal não contiver pedido, deve o tribunal convidar o oponente a suprir essa irregularidade, não devendo indeferir liminarmente a oposição sem fazer esse convite" (ac. de 13/12/2000, R. 24.215).

Como assim, o julgado não pode manter-se.

Termos em que sou de parecer que o recurso merece provimento."

Em sede factual, vem apurado que:

"a) Sob o nº 900001.1/00 foi instaurada em 17 de Janeiro de 2000 e corre termos pela SFM contra António Roberto Raposo de Andrade um processo de execução fiscal para cobrança da quantia de 13.602.835$00 e acrescido (cf. a informação de fl. 8 e cópia das certidões de dívida de fls. 16 a 24);

b) Esse processo foi instaurado com base em nove certidões subscritas pelo Director-Geral dos Impostos, das quais o Executado consta como devedor de diversas quantias, no total acima referido, provenientes de IVA dos anos de 1995 e 1996 e de juros compensatórios de IVA dos mesmos períodos, e que deveriam ter sido pagas voluntariamente até 30 de Julho de 1999 (cfr. cópias das certidões de fls. 16 a 24);

c) Para citação do Executado para a execução dita em a), o SFM remeteu-lhe carta registada com aviso de recepção (A/R), que foi devolvido assinado com data de 24 de Janeiro de 2000 (cfr. Informação de fls. 8 e cópia da carta e do A/R a fls. 9 e 10, respectivamente);

d) Em 25 de Fevereiro de 2000 a Executada fez dar entrada na SFM a petição que deu origem a este processo, pela qual veio deduzir oposição contra a execução dita em a) (cfr. a referida peça processual, a fls. 3 e 4, e o carimbo de entrada que lhe foi aposto)".

Vejamos, pois:

O indeferimento liminar em causa teve dois fundamentos: a falta de pedido e a não integração do alegado em qualquer das alíneas do nº 1 do art. 204º do CPPT.

O recorrente concorda com este último, entendendo, todavia, dever ser decretada a aludida convolação, nos termos expostos.

Tal questão surge prioritária na apreciação do recurso, por prejudicar, como se verá, a primeira.

Vem este STA admitindo, sem discrepância, a "convolação" da oposição em impugnação, judicial, desde que não seja manifesta a improcedência desta, ela seja tempestiva e a petição se mostre idónea para o efeito.

Cfr., por mais recentes, os Acd. de 21/06/00 Rec. 24.605, 23/02/00 Rec. 24.357, 17/02/99 Rec. 22.927, 03/Fev/99 Rec. 22.329, 8/Out/97 Rec. 21.079, e 09/04/97 Rec. 21.279.

Todavia, no caso e como, aliás, se assinala na decisão recorrida, surge aí um obstáculo insuperável: a expemporaneidade da petição.

É que, como resulta do respectivo probatório, o imposto em causa devia ter sido pago voluntariamente até 30/Jul/99.

Devendo a impugnação ser deduzida nos 90 dias seguintes ao termo do prazo para pagamento voluntário do imposto, artº 102º nº 1 al. a) do CPPT.

Pelo que não é admissível a pretendida "convolação".

Cfr., aliás, no sentido exposto os Acd deste STA, de 31/01/01 Rec. 25.202, e de 14/02101 Rec. 25.348.

Com o que, assim, fica prejudicada a primeira predita questão: pois, mesmo se formulado pedido idóneo, a solução seria a mesma: inadmissibilidade da "convolação".

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Oposição à execução. Fundamentos. Suspensão da execução. Convolação.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Os fundamentos legalmente admissíveis de oposição à execução são os taxativamente previstos nas várias alíneas do n.º 1 do art. 204 do CPPT que, aliás, correspondem grosso modo à anterior seriação contida no art. 286º n.º 1 do CPT.

2 — A oposição à execução não é o meio processual adequado ou próprio para obter decisão judicial que porventura anule, ainda que parcialmente, o acto tributário questionado e com base no qual se procedeu à emissão do título que serve de base à execução.

3 — A suspensão da execução ocorre ope lege *e até ao trânsito em julgado da decisão judicial que aprecie eventual oposição judicial deduzida (arts. 212º e 213º do CPPT) e ocorrerá também, por simples decisão do órgão administrativo tributário competente, nos casos e termos do disposto no art. 169º do CPPT, desde que, para tanto, se verifiquem ocorrer os necessários pressupostos, verificação que cumpre àquele órgão tributário.*

4 — A convolação recomendada pelos artigos 97º n.º 3 da LGT e 199º do CPC apenas impõe ou permite que, em caso de erro na forma do processo utilizado, o juiz determine o prosseguimento do processo na forma processual e judicial adequada caso para tanto se verifiquem as necessárias condições de admissibilidade e tempestividade.

Recurso n.º 25 965. Recorrente: C.V.C. — Comércio, Hotelaria e Turismo, LDA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a sentença do TT de 1.ª Instância de Évora que lhe julgou totalmente improcedente a oposição que deduzira contra execução fiscal pendente na repartição de Finanças de Évora tendente à cobrança coerciva de dívidas ao IEFP reportadas ao ano de 1999 e juros compensatórios, tudo no valor de 4.194.507$00, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal a oponente CVC — Comércio, Hotelaria e Turismo, Limitada, nos autos convenientemente identificada.

Pugnado pela revogação do impugnado julgado e pela anulação da dívida exequenda na parte em crise, apresentou tempestivamente as suas alegações, formulando, a final, as seguintes conclusões:

- A presente oposição estriba-se na al. a) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

- Sendo inexistente a dívida, esta forma de ataque à execução, em simultâneo com o recurso do acto administrativo, tem que ser admissível.

- Pelo que deveria a decisão recorrida ter dado provimento à oposição.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público opinou no sentido da procedência do recurso por, em seu esclarecido entender e de harmonia com jurisprudência que convoca, a oposição também servir para pedir e obter apenas a suspensão da execução fiscal, e que, assim, a petição de oposição deve ser convolada em requerimento a juntar à execução.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância deu como provados os seguintes factos:

1) Em 14 de Julho de 1999 foi instaurado na Repartição de Finanças do Concelho de Évora o processo de execução fiscal nº 091499/102195.8 contra a executada "CVC — Comércio, Hotelaria e Turismo, Lda", com sede na Praça do Giraldo, n.º 7, nessa cidade, por dívidas ao Instituto de Emprego e Formação Profissional do ano de 1999, no montante de esc. 4.101.534$00 (quatro milhões, cento e um mil, quinhentos e trinta e quatro escudos), acrescidos de esc.

92.973$00 (noventa e dois mil, novecentos e setenta e três escudos) de juros compensatórios (vide informação de fl. 15 e a certidão de dívida de fl. 16 dos autos).

2) Em 21 de Setembro de 1999 interpôs, entretanto, a executada no Tribunal Administrativo de Círculo de Lisboa recurso contencioso de anulação do despacho do I.E.F.P. que lhe ficou a dívida, circunscrito ao valor de esc. 2.151.534$00 (dois milhões, cento e cinquenta e um mil, quinhentos e trinta e quatro escudos) - (vide respectiva petição inicial a fls. 5 e 6 dos autos, cujo teor aqui dou por integralmente reproduzido).

3) A oponente foi citada em 7 de Janeiro de 2000 (vide certidão de citação que constitui fl. 19 dos autos).

4) E deduziu apresente oposição em 1 de Fevereiro seguinte, conforme carimbo de entrada aposto a fl. 3 dos autos).

E perante esta factualidade, atento o disposto no aplicável artigo 204º do CPPT, houve por bem julgar totalmente improcedente a oposição judicial apresentada, em síntese e fundamentalmente, por, com ela, a oponente mais não pretender do que discutir a legalidade do despacho do IEFP que lhe liquidou parte da quantia exequenda, pois que só aceita como devido do liquidado a importância de 1.950.000$00, e que tal se não compaginava com o disposto nas alíneas h) e i) do n.º 1 do referido preceito, uma vez que não só a lei assegurava ao administrado meio judicial de impugnação ou recurso do acto de liquidação, meio de que, aliás, a Recorrente se socorreu ao interpor recurso contencioso de anulação daquele despacho, como o pedido de suspensão da execução, formulado como pedido principal, até decisão daquele recurso contencioso se não coadunar com a finalidade própria do processo de oposição o qual, por definição e natureza, visa extinguir e não suspender a execução instaurada.

É contra o assim decidido que se insurge a Recorrente nos termos das transcritas conclusões das suas alegações de recurso jurisdicional, conclusões que fixam, delimitando, o respectivo alcance impugnatório cfr. arts. 684º e 690º do CPC, subsidiariamente aplicáveis - cfr. al. e) do art. 2º do CPPT.

Sustenta, para tanto, que a oposição deduzida se fundamenta antes na alínea a) do n.º 1 do referido art. 204º do CPPT, que a executada dívida é inexistente ao menos na parte conteciosamente sindicada, que nada obsta ao ataque à execução em simultâneo com o recurso contencioso e com a oposição à execução e daí que conclua, pedindo, se anule a dívida exequenda na parte em crise.

Não lhe assiste, porém, qualquer razão.

Desde logo e em primeiro lugar porque é manifesto que este processo de oposição à execução fiscal não é o meio processual próprio para pedir e porventura obter decisão judicial que anule, ainda que parcialmente, a dívida exequenda.

O meio adequado e próprio a tal efeito é antes, no caso dos autos, o recurso contencioso de anulação do despacho que fixou, determinando, o montante da dívida (recurso que, aliás e como vem fixado no probatório da sindicada sentença, a ora Recorrente não deixou de interpor), ou, em casos de liquidação de impostos ou outros tributos, a impugnação judicial da respectiva liquidação.

Depois porque e ao contrário do sustentado pela Recorrente nada na lei viabiliza ou recomenda a utilização em simultâneo dos dois referidos meios processuais para assim atacar a execução fiscal.

É sabido que esta, enquanto meio processual expedito posto por lei à disposição do Estado e demais pessoas colectivas de direito público para eventual cobrança coerciva, mais célere e simples do que através do processo de execução comum, dos créditos emergentes de impostos, contribuições, taxas, reembolsos e reposições, etc. - cfr. art. 148º do CPPT - tem a sua justificação e é "... recomendada pelas finalidades de interesse público das receitas que através dele são cobradas." (Jorge Sousa, CPPT, anotado, pag. 685.).

E que, como no caso dos presentes autos, "A cobrança de créditos de natureza não tributária através do processo de execução fiscal depende sempre da existência de lei expressa que preveja tal forma de cobrança ...".

E que, "Relativamente às dívidas que devam ser pagas por força de acto administrativo, existe uma norma de carácter geral que autoriza o processo de execução fiscal, que é a do art. 155º n.º 1 do CPA...". (Cfr. mesmo autor e obra, página 688.)

Por fim e porque, como vai já referido, este não é o meio próprio para requerer e porventura obter decisão judicial anulatória do despacho/decisão administrativa que fixou o montante da dívida exequenda.

Acresce ainda que, ao contrário do sustentado pela Recorrente, o fundamento da presente oposição não é o indicado na invocada alínea a) do n.º 1 do art. 204º do CPPT. Este fundamento de oposição, traduzido na eventual "inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação", há de radicar "... aquilo que se designa por ilegalidade abstracta da liquidação, por a ilegalidade não residir directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas residir na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancionalismo em que o acto foi praticado... A ilegalidade é abstracta porque, afectando a própria lei, não depende do acto que faz a sua aplicação em concreto", como proficientemente ensina Jorge Sousa na obra citada a fls. 883 e 884.

Ora, como exuberantemente decorre dos autos, designadamente dos termos da própria petição inicial, manifesto é que não é este o caso/situação dos autos.

O oponente invoca como fundamento da oposição que intentou, isso sim e tal como se ajuizou na sindicada sentença, factos se atêm com a legalidade em concreto do despacho do IEFP que lhe fixou o montante da dívida exequenda, questionando-o unicamente relativamente ao *quantum* desta.

E esta sindicância, talqualmente como vem decidido, traduzida na controvérsia àcerca da legalidade em concreto da própria liquidação, aqui o referido despacho do IEFP, só é processualmente admissível e porventura eficaz "sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação." - cfr. al. h) do n.º 1 do citado art. 204º do CPPT.

Circunstância que, *in casu*, manifestamente não se verifica, tal como aliás decorre do fixado em 2 do probatório.

Improcedem, assim, todas as conclusões do presente recurso jurisdicional.

E no que concerne à sugerida procedência do recurso com base no sufragado entendimento de que deve convolar-se a petição inicial em requerimento a juntar à execução, tal como sustenta o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal me-

diante invocação de jurisprudência concordante, salvo o muito e devido respeito, cremos também não ser de acolher.

A suspensão da execução, verificada *ope lege* até ao trânsito em julgado da decisão judicial sobre a oposição (cfr. arts. 212º e 213º do CPPT), ocorrerá também por simples decisão do órgão administrativo tributário competente nos casos e termos do disposto no art. 169º do CPPT.

Ponto é que se verifiquem, para tanto, os necessários e legais pressupostos, verificação que cumpre àquele órgão tributário, independentemente de prévia decisão judicial e apenas condicionada ao conhecimento que da existência de processo que justifique a suspensão da execução seja dado pelo executado, o que, como no caso dos autos, ocorrerá em consequência do simples recebimento da oposição deduzida - cfr. n.os 4 e 5 do citado art. 169º do CPPT.

Já que, nos precisos termos do disposto no art. 213º do CPPT, transitada em julgado a sentença que decidir a oposição, o processo será devolvido ao órgão de execução fiscal competente para ser apensado ao processo da execução.

A questionada e requerida - cfr. petição inicial da oposição de fl. 3, artigo 2º - suspensão da execução não poderá deixar de ser apreciada e decidia pelo órgão tributário competente nos termos dos referidos preceitos legais e sem que, para tanto, haja que convolar o que quer que seja.

Na verdade, temos para nós que a sugerida convolação, recomendada ao juiz como verdadeira injunção - cfr. arts. 97º n.º 3, da LGT e 199º do CPC - porventura traduzindo e dando corpo ordinário à garantia constitucional do acesso aos tribunais e à decisão judicial em tempo útil, como salvaguarda da tutela efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos (art. 20º da CR), apenas impõe ou permite que, em caso de erro na forma do processo judicial utilizado, verificada que esteja a admissibilidade do pedido formulado e a causa de pedir invocada, se determine que o processo siga a forma processual adequada, desde que, para tal seja ainda competente o tribunal demandado e a "acção judicial" não esteja porventura caducada - no mesmo sentido Diogo Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa in *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada,* pág. 422 e outros.

Assim, a convolação prevista e imposta ao juiz há-de viabilizar apenas o prosseguimento do processo judicial na forma adequada (a "acção judicial", no entendimento dos citados autores) e não, tal como se verifica no caso dos autos, envolver a adopção pelo Tribunal de iniciativa procedimental que ao particular caberia e para cujo conhecimento seja materialmente competente outro órgão decisório, no caso, um órgão da administração tributária.

Tanto mais que a requerida pronúncia àcerca da suspensão da execução se impõe a este último, sem mais e como inequivocamente decorre das disposições legais ora invocadas.

Em face do que exposto fica, acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, assim mantendo a decretada improcedência da oposição judicial deduzida contra a execução fiscal antes instaurada.

Custas pela oponente, fixando a procuradoria em 40%.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta Queirós* — *Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso nº 25.970. Recorrente: IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas. Recorrida: FRICARNES, S.A. Relator: Exmo. Juiz Cons. Dr. Vítor Meira.

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

"Fricarnes, S.A.", deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa oposição à execução contra si instaurada invocando inexistência do título e do imposto consubstanciado nas "taxas de peste suína", "taxas de ruminantes" e "taxas de comercialização".

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada procedente e declarada a extinção da execução.

Inconformados com a decisão dela recorreram quer o Ministério Público quer a Fazenda Pública.

Após decisão do reenvio prejudicial pelo TJCE foi proferido acórdão neste Supremo Tribunal Administrativo no qual se mandou ampliar a matéria de facto.

No cumprimento de tal acórdão veio a ser proferida nova sentença no Tribunal Tributário de 1ª Instância, tendo a oposição sido julgada procedente.

Inconformado com a decisão recorreu o IROMA para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

a) Os artigos 1º dos DL. 19/79, de 10.2 e 547/77, de 31.12. foram declarados inconstitucionais pelo Tribunal Constitucional, com força obrigatória geral;

b) Face à declaração de inconstitucionalidade dos artigos mencionados na alínea anterior, deve ser repristinado o diploma que fixou inicialmente o montante daquela taxa;

c) Uma taxa cobrada indistintamente sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro se o seu produto se destina a financiar actividades de que beneficiem apenas os produtos nacionais onerados e se os benefícios dela decorrentes compensarem integralmente o encargo que sobre eles incide;

d) Se esses benefícios compensarem apenas uma parte do encargo que incide sobre os produtos nacionais, a referida taxa constitui uma imposição interna discriminatória;

e) Ambas as situações estão proibidas, respectivamente, pelos artigos 9º, 12º e 95º, todos do Tratado de Roma;

f) Quando as actividades financiadas pela taxa beneficiam os produtores nacionais e os importados onerados, mas os primeiros obtenham dela um beneficio proporcionalmente mais importante, a taxa constitui, nessa medida, um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro ou uma imposição interna discriminatória, conforme o benefício obtido pelos produtos nacionais onerados compense integralmente, ou apenas em parte, o encargo suportado;

g) As taxas em litígio destinavam-se a combater doenças dos animais existentes em território nacional, sem curar de saber se os mesmos eram de origem nacional ou importado;

h) Assim, ainda que o produto onerado com as taxas exequendas fosse importado estas não constituíam uma imposição interna discriminatória, como também não constituíam encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, tendo em conta o destino da receita proveniente de tais taxas;

i) Ao decidir como decidiu, o Meritíssimo Juiz *a quo* violou o disposto nos artigos 9º, 12º e 95º do Tratado de Roma;

j) Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se, em consequência, improcedente a oposição à execução fiscal deduzida pela empresa Fricarnes, S.A.

A oponente "Fricarnes" contra-alegou no sentido da manutenção do decidido.

Pela Exma. Magistrada do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência hierárquica do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por este não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvido o recorrente sobre tal questão prévia sustentou que o recurso apenas versava matéria de direito.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1 - O "IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas" procedeu à liquidação de taxas ao abrigo do disposto nos Dec.-Leis 44158, de 17/1/62, 19/79, de 10/2, 240/82, de 22/6, 297/85, de 25/7, e 343/86, de 9/10, relativas aos meses de Outubro e Novembro de 1993, no montante global de Esc. 4.585.644$00, acrescido de juros de mora, de que era devedora a firma "Fricarnes, S.A.", em virtude de ter efectuado o abate de gado bovino e suíno destinado ao consumo público durante o referido período, tudo conforme certidão cuja cópia se encontra a fl. 71 dos autos e se dá aqui por integralmente reproduzida;

2 - As taxas de combate à peste suína africana e à doença dos ruminantes incidiam sobre os suínos ou ruminantes abatidos no território nacional e sobre as carcaças dos mesmos animais importadas para consumo público no nosso pais (cf. documentos juntos de fls. 315 a 319 dos autos);

3 - As verbas pecuniárias arrecadadas em virtude da aplicação das taxas de combate à peste suína africana e à doença dos ruminantes destinavam-se a fornecer os meios financeiros visando o programa de luta contra as citadas doenças no território nacional e ao pagamento de compensações aos produtores nacionais pelo abate compulsivo dos animais doentes ou suspeitos (cf. documentos juntos de fls. 315 a 319 dos autos);

4 - A taxa de comercialização incidia sobre os produtos de origem animal nacionais e sobre os importados, quando da entrada no território nacional, todos visando o consumo público no nosso país (cf. documentos juntos de fls. 325 e 326 dos autos);

5 - As verbas pecuniárias arrecadadas em virtude da aplicação da taxa de comercialização eram utilizadas no território nacional, destinando-se a fornecer os meios financeiros para suportar os encargos com as intervenções no mercado das carnes e de outros produtos, e visando a estabilização dos preços de mercado, a melhoria das condições higio-sanitárias dos matadouros e das condições de comercialização e distribuição de carnes (cf. documentos juntos de fls. 273 e 274 dos autos);

6 - Em 1994, foi instaurada execução fiscal na 2ª R. F. de Sintra, sob o nº. 3549-94/106426.6, tendo por objecto a cobrança coerciva da divida identificada no nº. 1 (cfr. informação exarada a fl. 69 dos autos; cópia do título executivo junta a fl. 71 dos autos) ;

7 - Em 22/2/95, foi efectuada a citação da oponente para a execução fiscal identificada no nº.6 (cfr. informação exarada a fls. 69 dos autos; documento junto a fl. 74 dos autos);

8 - No dia 14/3/95, deu entrada na 2ª R. F. de Sintra a oposição apresentada por "Fricarnes, S.A." (cfr. carimbo de entrada aposto a fl. 2 dos autos).

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta o recorrente, como refere o Ministério Público que "as taxas em litígio destinavam-se a combater doenças dos animais existentes, sem curar de saber se os mesmos eram de origem nacional ou importado" [conclusão g)]. Ora do probatório que se transcreveu não consta tal facto, sendo certo que são de vários tipos as taxas e nem todas sendo aplicadas do mesmo modo. Tanto bastará para concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Custas pelo recorrente, fixando em 20.000$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa 23 de Maio de 2001. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão — Mendes Pimentel.*

Acórdão de 23 de Maio de 2001.

Assunto:

Processo. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A Secção de Contencioso Tributário do STA apenas conhece dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância quando estes tenham por exclusivo fundamento matéria de direito.

2 — Não está nessa situação aquele recurso jurisdicional em que, entre o mais, o recorrente, contrapondo ao que foi considerado na decisão recorrida, afirma, referindo-se às taxas exequendas, que "a sua cobrança pelo Iroma em nada afecta a livre prestação de serviços, uma vez que só pagava tal taxa quem se socorria dos matadouros do ora recorrente e se assim o entendesse, dado poder fazer esse seguro numa companhia seguradora".

Recurso n.º 25971, em que são recorrente a IROMA — Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas e recorrida Belgados — Sociedade de Gados, L.da, de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A — O relatório:

1 — O IROMA — Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas recorre directamente para esta formação judicial do STA da sentença de 10/01/2001 proferida nos autos a fls. 178 e segs. pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (2º Juízo - 2ª Secção) que julgou procedente a oposição por ilegalidade das dívidas exequendas e decretou a extinção da execução.

2 — Afigurando-se ao relator ser este Supremo Tribunal hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso para ele directamente interposto, pelas razões expendidas no despacho de fls. 218 e segs., determinou a audição das partes sobre esta questão prévia.

3 — Notificadas as partes de tal despacho, apenas o (ROMA lhe veio responder, afirmando, em resumo, não ter pretendido discutir a matéria de facto dada como assente na 1ª instância e dando conta que este STA já conheceu de três recursos idênticos.

4 — O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido de nada ter a opor ao referido despacho do relator.

Com os vistos dos senhores juízes adjuntos cumpre decidir.

B — A fundamentação:

5 — A questão prévia da incompetência deste tribunal.

5.1 — O art. 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F. atribui à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para conhecer dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito» .

Por seu lado, resulta do disposto no art. 41º nº 1 al. a) do mesmo E.T.A.F.que a competência para conhecer destes recursos cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo quando os mesmos tenham por fundamento matéria que não seja exclusivamente de direito ou seja, portanto, matéria de facto.

A questão da competência do tribunal é um *prius* em relação a todas as demais questões que se suscitem no recurso e tem de ser encarada apenas à luz das afirmações feitas nas conclusões das alegações, pois é nelas que o recorrente tem de condensar as causas de pedir a que atribui a susceptibilidade jurídica, segundo a sua óptica, de determinar uma solução da causa diferente da decidida ou ditada na decisão recorrida, independentemente da pertinência, merecimento ou acerto jurídico que tenham as afirmações de facto aí vertidas ou seja, da sua idoneidade jurídica para justificar a solução pretendida, no confronto do direito aplicável com a factualidade dada por assente na decisão recorrida.

É que este é um aspecto que diz respeito já ao conhecimento do objecto do recurso e o tribunal não pode entrar na sua apreciação, pois tal representaria antecipar um juízo sobre a solução da questão de direito que só poderá ser emitido pelo tribunal que estiver já julgado competente.

Sendo assim, a questão de saber se o recurso tem ou não por exclusivo fundamento matéria de direito devolve-se na de apurar se a recorrente faz, nas conclusões das suas alegações, a afirmação de qualquer facto *contra ou para além* dos que constam da decisão recorrida.

E o critério jurídico ([1]) para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, para além ou contra o que se diz na decisão recorrida, enformadas dentro do princípio dispositivo, traduzem uma questão de facto ou uma questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou princípios jurídicos que tenham sido pretensamente violados ou desaplicados, na sua determinação, interpretação ou aplicação, ou se, ou também, à consideração de quaisquer factos naturais ou ocorrências da vida real (fenómenos da natureza ou manifestações concretas da vida, mesmo que do domínio do espírito ou da vontade), cujo conhecimento implique a elaboração de qualquer juízo probatório.

5.2 — Ora, nas conclusões das suas alegações a recorrente controverte o resultado do juízo de facto efectuado pelo tribunal a quo em sede de livre apreciação das provas com que os autos foram instruídos.

Na verdade, enquanto na decisão recorrida, ao ajuizar-se qual teria sido a destinação efectivamente dada às receitas provenientes das taxas (da doença) dos ruminantes que foram cobradas à ora recorrida, que fora uma das matérias de facto cujo julgamento o anterior acórdão deste STA, de fls.125 e segs. mandou ampliar e no cumprimento do qual a decisão ora recorrida é emitida, se fixou que elas "se destinavam a fornecer os meios financeiros visando o programa de luta contra as citadas doenças no território nacional e ao pagamento de compensações aos produtores nacionais pelo abate compulsivo dos animais doentes ou suspeitos", na al. e) das conclusões das suas alegações, a recorrente contrapõe, que essa taxa"se destinava a combater a doença do gado existente em território nacional, sem curar de saber se os mesmos eram de origem nacional ou importados", sendo que

([1]) Emergente, entre outros, dos arts. 511º nº 1, 653º, 655º, 657º, 659º, 646º nºs 4, 722º nºs 1 e 2 e 729º nº 2 do C.P.Civil.

essa asserção vem até na sequência da ilustração anteriormente alegada de que tal foi a situação que foi apurada em caso idêntico o tribunal de facto que deu cumprimento ao acórdão do STA que foi proferido em 31/10/2000, no proc. n.º 25 096 em que igualmente se ordenou a ampliação do julgamento da matéria de facto.

Por outro lado, enquanto na decisão sindicanda, igualmente ao ajuizar-se qual teria sido a utilização efectivamente dada às receitas provenientes do seguro de reses que foram cobradas à ora recorrida, que fora outra das matérias de facto cujo julgamento o anterior acórdão deste STA de fls.125 e segs. mandou ampliar, se estabeleceu que mesmo "as verbas pecuniárias arrecadadas em virtude da instituição do seguro de reses se destinavam a ressarcir os proprietários dos animais dos prejuízos resultantes das reprovações efectuadas pela inspecção sanitária nos matadouros nacionais, desde que esses animais tenham sido admitidos ao abate quando da realização do exame ante-mortem pelo inspector sanitário e os proprietários tenham pago os respectivos prémios" e que "considerando a sua natureza e finalidade (esse seguro era) incompatível com o princípio da livre prestação de serviços, atento o seu caracter monopolista...", na alínea g) das conclusões, e sintetizando o anteriormente alegado, a ora recorrente contrapõe que"a sua cobrança pelo Iroma em nada afecta a livre prestação de serviços, uma vez que só pagava tal taxa quem se socorria dos matadouros do ora recorrente e se assim o entendesse, dado poder fazer esse seguro numa companhia seguradora".

Tais asserções, segundo o significado objectivo da sua expressão verbal que um destinatário normal poderá surpreender — que tal o ângulo semântico pelo qual o tribunal as deve entender, de acordo com os princípios comuns à interpretação das leis e das declarações negociais ([2]) —, afirmam, não obstante o ora recorrente vir agora dizer não querer controverter a matéria de facto assente pela 1ª instância, mas sem que essa sua declaração possa agora ser relevada, dada a fixação dos termos do recurso nas alegações apresentadas, a existência de factos do mundo histórico-real, de percepção empírico-racional, relativamente à matéria a que respeitam, divergente daqueles que foram tidos em conta na decisão recorrida e sobre os quais esta se mostra estruturada.

Todavia, a sua consideração e percepção demanda a formulação de um juízo de facto sobre essa matéria de facto a construir sobre provas de livre apreciação, como sejam as que foram trazidas aos autos traduzidas em diversas informações que foram pedidas aos organismos oficiais, para o qual este STA não tem competência.

Não se nega que outro entendimento em casos semelhantes possa ter existido.

O próprio relator deste, num caso paralelo ao dos autos ([3]), conheceu do recurso. Mas fêlo, reconhece-o agora, sem que essa tenha sido a solução que os citados preceitos demandam. O precedente judiciário apenas convoca a aceitação do seu valor doutrinário quando se entenda que o merece, não constituindo um critério autónomo de decisão.

Termos, portanto, de concluir que o recurso não tem por exclusivo fundamento e que, consequentemente, este Supremo é hierarquicamente incompetente para dele conhecer, cabendo essa competência

([2]) Neste sentido Ac. do STJ, de 94.06.28 in C.J. - Ac. do STJ - 1994, tomo 2, pág.15.
([3]) Processo n.º 25 095.

à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos termos das citadas disposições legais.

C — A decisão:

6. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em declará-lo hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, cabendo a competência ao dito tribunal de 2ª instância para quem o recorrente pode pedir a remessa dos autos nos termos do art. 47º do CPT.

Sem custas por delas estar isenta o recorrente.

Lisboa, 23 de Maio de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vítor Meira — Baeta de Queiroz.*

Acórdão de 31 de Maio de 2001.

Assunto:

Embargos de terceiro. Penhora do direito ao trespasse e arrendamento de estabelecimento comercial. Art.º 856.º do C.P.Civil. Vicissitudes ou irregularidade da penhora. Penhora de direitos de crédito. Acções possessórias.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — No direito processual civil vigente anteriormente à reforma de 1997, eventuais vicissitudes da penhora do direito ao trespasse e arrendamento de estabelecimento comercial, nos termos dos arts. 307º do CPT e 856º do CPCivil, como penhora de direito de crédito que é, não constituíam fundamento válido para embargar de terceiro por parte do respectivo senhorio mas de requerimento a apresentar na própria execução.

2 — Ali os embargos de terceiro constituíam então verdadeiras acções possessórias, nos precisos termos dos arts. 1285º do Cod. Civil e 1037º do C.P.Civil, destinando-se consequentemente à defesa da posse contra qualquer diligência ordenada judicialmente.

3 — A penhora do direito ao trespasse e arrendamento de estabelecimento comercial ou industrial não integra posição jurídica que se situe no património do senhorio mas, antes, do inquilino pelo que não ofende a posse do respectivo proprietário.

4 — Tal direito é qualificado, tanto jurisprudencialmente como pela maioria da doutrina, como de crédito, em que é devedor da prestação o senhorio e credor o inquilino.

5 — Assim, improcedem necessariamente embargos de terceiro deduzidos pelo senhorio contra tal penhora, mesmo que neles se invoque a extinção do arrendamento.

Recurso n.º 22 690, em que são recorrente José Francisco Videira Pinto da Cunha e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por JOSÉ FRANCISCO VIDEIRA PINTO DA CUNHA LEAL, do aresto do TCA, proferido em 21/Nov/95, que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedentes os embargos de terceiro pelo mesmo deduzidos.

Fundamentou-se aquele aresto, em síntese e essencialmente, em que sendo embora o embargante terceiro, pois que "não é sujeito na execução nem se encontrava obrigado pelo título do qual a mesma resultou", não tinha no momento da penhora, a posse do bem penhorado - o direito ao arrendamento -, pois "os embargos têm como fundamento a ilegalidade objectiva da penhora, ou seja, a ilegalidade da penhora por não serem os respectivos bens penhoráveis, sendo certo que o embargante não defende a impenhorabilidade do que foi efectivamente penhorado": o direito ao arrendamento existia. . ., no momento em que foi penhorado, na esfera jurídica da executada, por ser esta a arrendatária, e não na esfera jurídica do proprietário, por ser este o obrigado a suportar o uso do local arrendado".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1.ª - O despacho de 25/10/85, proferido pelo Exmo. Juiz da 1.ª Instância, "convertendo" em "penhora", a "apreensão" do direito ao arrendamento, nos "termos" do nº 2 do art.º 2º do DL 399/82, de 23/9, não foi notificado ao ora recorrente.

2.ª - O DL nº 399/92, de 23/9, não se aplica à penhora de direitos, designadamente do direito ao arrendamento.

3.ª - Tal diploma também não se aplica à apreensão de direitos, designadamente do direito ao arrendamento.

4.ª - OS BENS SUSCEPTÍVEIS DE APREENSÃO NOS TERMOS DO Nº 2 DO ART. 2º DO DL 399/82, DE 23/9, são por força do disposto no nº 3 do art.º 1º do diploma, os BENS A QUE SE PODE APLICAR O ART. 854º DO C.P.CIVIL, isto é, OS BENS MÓVEIS SUSCEPTÍVEIS DE APREENSÃO FÍSICA E REMOÇÃO PARA QUALQUER ARMAZÉM PÚBLICO.

5.ª - E ainda aqueles outros BENS MÓVEIS que, pela sua dimensão, ou valor, ou fragilidade, ou precaridade, não podem ser transferidos, para qualquer armazém público, hipótese em que, por força do nº 2 do art. 2º do DL 399/82, de 23/9, se aplica o art. 854º do Cód. De Proc. Civil, relativamente ao DEVER DE APRESENTAÇÃO DOS BENS MÓVEIS PELO DEPOSITÁRIO NOMEADO.

6.ª - Que o art. 854º do C.P.Civil, expressamente referido no nº 2 do art. 2º do DL 399/82, de 23/9, não se aplica à penhora de direitos mas sim à penhora de móveis, decorre ainda da circunstância de tal art. se encontrar ínsito na SUBSECÇÃO DO C.P.CIVIL que trata da PENHORA DE BENS MÓVEIS.

7.ª - A penhora de direitos, designadamente do direito ao arrendamento, está regulada na subsecção seguinte daquele Código, relativa à PENHORA DE DIREITOS.

8.ª - Ora, o nº 3 do art. 1 º do DL 399/82, de 23/9, não se refere expressamente à aplicabilidade do art. 856º do C.P.Civil (PENHORA DE DIREITOS) mas, tão-somente, à aplicabilidade do art. 854º daquele Código (PENHORA DE BENS MÓVEIS, TAIS COMO, MÁQUINAS DE ESCREVER, COMPUTADORES, MESAS, CADEIRAS, ARMÁRIOS, ACÇÕES, OBRIGAÇÕES, CERTIFICADOS DE AFORRO, etc.).

9.ª - O Decreto-Lei nº 399/82, de 23/9, aplica-se apenas à apreensão e penhora de bens móveis e não à apreensão e penhora de direitos, já que estes não são susceptíveis de apresentação física e remoção para armazéns públicos do Estado. . .

10.ª - Assim, o direito ao arrendamento do prédio urbano sito na Av. Almirante Gago Coutinho, nº 134 e 134-A, em Lisboa, não podia ter sido apreendido e penhorado ao abrigo do disposto e nos termos do DL 399/82, de 23/9.

11.ª - Seguro de sua razão, o recorrente não teme admitir, sem conceder, que o DL 399/82, de 23/9, se aplica à apreensão e penhora de direitos para demonstrar, por absurdo, que tal aplicação é impossível, porquanto:

a) O Exmo. Juiz da 1.ª Instância converteu em penhora a apreensão do direito ao arrendamento, NOS TERMOS DO N.º 2, DO ART. 2º DO DL 399/82, DE 23/9;

b) Tal preceito prevê expressamente que a apreensão de bens se converterá em penhora NOS TERMOS E PARA OS EFEITOS PRESCRITOS NO CÓDIGO DO PROCESSO DE CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS (CPCI);

c) Se as instâncias inferiores tivessem tido o cuidado de averiguar quais eram OS TERMOS DO CPCI, facilmente concluiriam que a penhora de direitos vinha regulada no art. 200º do CPCI, cujo teor se parece muito com o do art.º 856º do C.P.Civil, relativo também à penhora de direitos;

d) O art. 200º do CPCI dispunha, designadamente, que "a penhora de créditos será feita por meio de auto, nomeando-se depositário O DEVEDOR. . .";

e) No caso em apreço, o credor do direito ao arrendamento era a executada Lusicomércio, sendo devedor dele o senhorio ora recorrente;

f) Logo, a tramitação a adoptar para a concretização da conversão da apreensão em penhora não era a do art. 854º do C.P.Civil, mas sim a do art.. 200º do CPCI, em tudo idêntica à do art. 856º do C.P.Civil;

g) Nos termos do art. 200º do CPCI, o DEVEDOR SENHORIO DEVERIA TER SIDO NOTIFICADO DE QUE 0 DIREITO AO ARRENDAMENTO ESTAVA PENHORADO À ORDEM DO TRIBUNAL FISCAL;

h) Terminando a demonstração por absurdo, a penhora não se efectuou porque o recorrente não foi dela notificado.

12.ª - NOS PRESENTES AUTOS NUNCA DE PROCEDEU A NENHUMA PENHORA DE DIREITO AO ARRENDAMENTO.

13.ª - E como, desde 1/02/86, o direito de propriedade do recorrente sobre o imóvel acima identificado deixou de sofrer qualquer limitação decorrente do contrato de arrendamento, não há dúvida de que o RECORRENTE É TERCEIRO, relativamente à presente execução, POIS É PROPRIETÁRIO E POSSUIDOR DO IMÓVEL.

14.ª - Não tendo havido penhora nos termos do art. 200º do CPCI, A POSSE DO RECORRENTE FOI LESADA E OS EMBARGOS SÃO MEIO ADEQUADO DE DEFESA, pois está a pretender vender-se um direito que deixou de existir por regresso à esfera jurídica do recorrente, na sequência da denúncia do contrato de arrendamento, operada em 1/02/86.

15.ª - É falso que o recorrente esteja onerado com o dever de conceder à executada o uso do local arrendado, já que aquele só teve conhecimento das ilegalidades praticadas a coberto do DL 399/82, de 23/9, depois de 1/2/86.

16.ª - O recorrente não estava obrigado a suportar o uso da casa pelo arrendatário, pois JÁ NÃO HAVIA ARRENDATÁRIO, NEM SENHORIO, NEM DIREITO AO ARRENDAMENTO, termos em que os EMBARGOS DE TERCEIRO DEVEM PROCEDER.

17.ª - E pretendendo o tribunal vender judicialmente algo que NÃO PERTENCE À EXECUTADA, o recorrente tem toda a LEGITIMIDADE PARA EMBARGAR.

18.ª - Não está em causa a jurisprudência corrente de que o proprietário não tem a posse susceptível de conduzir à procedência dos embargos de terceito, relativamente à penhora do direito ao trespasse e arrendamento do estabelecimento: o que está em causa É QUE NUNCA HOUVE PENHORA DO DIREITO AO ARRENDAMENTO.

19.ª - Nem o recorrente se pretende titular do direito ao arrendamento: contenta-se com mais, que é ser proprietário.

20.ª - E sendo proprietário, constata que nunca houve penhora (porque O DL 399/82, de 23/9, não se aplica à penhora de direitos), que o art. 200º do CPCI nunca foi aplicado, inexistindo, desde 1/02/86, qualquer direito ao arrendamento e conclui que as instâncias inferiores ofendem grave e injustificadamente a posse que efectivamente tem sobre o imóvel, em suma, o impedem de exercer o seu direito de propriedade ou qualquer outro direito real sobre o imóvel.

21.ª - Na verdade, ao afirmar-se que "Igualmente foi convertida tal apreensão em penhora nos termos da disposição legal imperativa constante do art. 2º do mesmo diploma legal" (DL 399/82, de 23/9), está a dar-se àquele preceito uma interpretação que viola o disposto no art.. 62º da Constituição da República Portuguesa, que estabelece no seu nº 1: "A todos é garantido o direito à propriedade privada e à sua transmissão em vida ou por morte nos termos da Constituição".

22.ª - Ao entender erradamente que o nº 2 do art. 2º do DL 399/82, de 23/9, permite a penhora de direitos (transformando o art. 200º do C.P.C.I. num "nada sonoro") e ao considerar que tal penhora é válida independentemente de notificação ao devedor/recorrente, o tribunal recorrido LIMITA ARBITRARIAMENTE O DIREITO DE PROPRIEDADE DO RECORRENTE, designadamente o direito de o transmitir em vida (o valor de um prédio arrendado não coincide com o do mesmo prédio devoluto), o direito de, em alternativa outorgar em escritura de arrendamento dele e, a ter vencimento a tese do acórdão recorrido, comprimirá arbitrariamente aquele direito, compressão que resultará da venda de um "direito ao arrendamento" NUNCA ATÉ HOJE PENHORADO.

23.ª - Por isso o disposto no nº 2 do art. 2º do DL 399/82, de 23/9, na interpretação que lhe é dada pelo tribunal recorrido, qual é a de que aquele preceito permite a penhora de um direito ao arrendamento, sem necessidade de notificação do devedor senhorio, É MATERIALMEMTE INCONSTITUCIONAL, por violação grosseira do disposto no art. 62º nº 1 da Constituição.

Nestes termos, deve o acórdão recorrido ser revogado e substituído por outro que declare procedentes, por provados, os embargos deduzidos pelo recorrente."

O Exm.ª Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido da extinção da instância, por impossibilidade da lide art. 287º al e) do C.P.Civil

- "porque, no ofício de fl. 221, se refere não constar do processo executivo em causa a penhora relativamente à qual foram deduzidos os presentes embargos".

E, corridos os vistos legais, há que decidir.

Em sede factual, vem apurado que:

"a) No dia 4 de Novembro de 1982 foi elaborado e assinado o auto de apreensão constante de fls. 4 a 6v dos autos de execução e de fls. 6 a 9 dos autos de transgressão apensos do qual resulta, além do mais, o seguinte:

"... procedi à apreensão dos bens móveis, do direito ao arrendamento e do direito aos bens imóveis constantes da relação anexa a este auto ... e que pertencem à firma atrás mencionada...

Nos termos do nº 1 do DL 399/82, de 23-9, lavrei o presente auto de apreensão...

Direito ao arrendamento do prédio urbano sito na Av. Almirante Gago Coutinho nºs 134 e 134A , Lisboa...".

b) Em 25/10/85 foi proferido nos autos de execução referidos o seguinte despacho: "Nos termos do nº 2 do art. 2º do DL 399/82, de 23-9, converto em penhora a apreensão dos bens efectuada através do auto de fls. 6 a 9 do processo de transgressão. Notifique".

c) A executada Lusicomércio enviou ao senhorio e aqui recorrente a carta de fl. 19 do processo de execução na qual informa que "denuncia o contrato de arrendamento comercial referente ao prédio mencionado (sito na Av. Almirante Gago Coutinho, 134 em Lisboa) com efeito a partir de 31 de Janeiro de 1986, data da sua restituição, livre e desocupado de pessoas ou coisas".

d) Após esta carta entregou a executada o local arrendado ao senhorio."

Vejamos, pois:

Deve dizer-se, desde já, que se não mostra dos autos que haja sido levantada a penhora, ora embargada, constante do probatório da decisão recorrida, seja a do "direito ao arrendamento do prédio urbano sito na Av. Almirante Gago Coutinho nºs 134 e 134-A, Lisboa", pelo que não há lugar à pretendida impossibilidade da lide, propugnada pelo M. P.

Na verdade, tal levantamento não se expressa nem é referido nos ofícios de fls. 211 e 221, sendo que a efectivação da penhora consta expressamente do aludido probatório, por conversão, "nos termos do nº 2 do art. 2º do D.L. 399/82, de 23/09" da "apreensão dos bens efectuada através do auto de fls. 6 a 9 do processo de transgressão".

Pelo que há que decidir de *meritis.*

Ora, na lei processual civil vigente ao tempo, anterior à reforma de 97, os embargos de terceiro tinham a mesma natureza e função das acções possessórias; só que neles, ao contrário destas, se reagia contra actos do Estado mas todas constituíam meios de defesa possessórios (cfr. Pires de Lima e Antunes Varela, *Cód. Civil Anotado,* 3º vol, pág. 52).

Procura-se, portanto, neles defender a posse que, assim, constitui o seu elemento essencial (cfr. Alberto dos Reis, *Processos Especiais* vol. 1º pág. 402; Lopes Cardoso, *Manual da Acção Executiva,* pág. 383 a 385; Anselmo de Castro, *A Acção Executiva Singular, Comum e Especial* pág. 435; Antunes Varela, RLJ, 117 pág. 338 e A. Sousa e J. Paixão, *CPCI Anotado.*

O que avulta, com particular relevo, no processo e contencioso tributário, já que nele se não pode conhecer da questão da propriedade dos bens, mas apenas da sua posse (art. 187º do CPCI).

O que está de acordo com o disposto no art. 1285º do Cód. Civil, nos termos do qual "o possuidor cuja posse for ofendida por diligência ordenada judicialmente pode defender a sua posse mediante embargos de terceiro, nos termos definidos na lei de processo".

Mas, assim sendo, tendo os embargos de terceiro como fundamento a ofensa da posse de terceiros pela penhora, não são estes o meio adequado para reagir contra a ilegalidade ou inexistência da penhora.

Mas, antes, requerimento na própria execução, para que a recorrente tem inquestionável legitimidade, como devedoras da prestação penhorada.

Assim, aí terão de ser invocadas eventuais vicissitudes da penhora do respectivo direito de crédito - como a maioria da doutrina qualifica o direito em causa nomedamente a sua ilegalidade ou a omissão das formalidades da penhora de créditos, nos termos do art. 200º do CPCI e 856º do CPCivil.

Em suma: tais vícios ou irregularidades não são fundamento dos embargos de terceiro, nem por isso, nos termos expostos, ficando os embargantes, despidos da constitucional e relevante tutela jurídica.

Por outro lado, como resulta do auto de penhora e do probatório do aresto recorrido, aquela recaiu sobre "o direito ao arrendamento do prédio urbano sito na Av. Alm. Gago Coutinho, nºs 134 e 134-A em Lisboa", penhorando-se assim o estabelecimento como unidade jurídica global.

Trata-se, em suma, dos elementos que expressam o seu melhor valor patrimonial, para os fins da execução.

E, como se disse, de uma penhora de direitos, referindo-se assim "a todos os direitos (penhoráveis) que não sejam o direito de propriedade (singular) sobre coisas corpóreas (móveis ou imóveis)" e, em consequência, também do direito ao estabelecimento comercial, "até porque este não constitui nenhuma coisa corpórea, susceptível de apreensão material".

Cfr. Antunes Varela, RLJ 115-255.

O que se penhora é o direito do executado sobre o estabelecimento, maxime "o seu direito (poder) que, com o acto de disposição - de que a penhora ou providência judicial é preparatória - se sacrifica ao interesse do exequente".

Ora, a penhora significa sempre a colocação à ordem do tribunal, para os fins específicos da execução, da coisa ou direito penhorados.

É o que expressam os arts. 858º e segts. do CPCivil e 200º e segts. do CPCI: o devedor, após a penhora, fica adstrito ao cumprimento da obrigação em favor da exequente e à ordem do tribunal, não ficando exonerado mesmo que pague directamente ao credor executado.

A penhora tem, assim, em geral, como efeito, *inter-alia,* a indisponibilidade material absoluta dos bens penhorados, deixando, todavia, livre a sua disponibilidade jurídica, sem prejuízo da ineficácia dos actos para com a execução, independentemente de decisão judicial nesse sentido - art. 819º e 820º do C.Civil.

Cfr. Anselmo de Castro, cit, 2ª edição, págs. 155 e segt.

Pelo que é ineficaz, nestes autos, a "denúncia", ainda que válida fosse, do contrato de arrendamento, pelo inquilino, posteriormente à penhora.

E o trespasse inclui o direito de dispor do arrendamento, não há trespasse sem transmissão deste direito - arts. 1118º do Cód. Civil e 115º do RAU -, podendo assim dizer-se que o direito de dispor do arrendamento, sem autorização do senhorio, não surge com autonomia no património do inquilino; ele só pode ser exercido quando aquele aliene (trespasse) o estabelecimento.

Ora, já por aqui se vê que a posse das embargantes não conflitua com o direito penhorado.

O que foi penhorado - o direito ao arrendamento - concretiza a posição jurídica do arrendatário, é um direito que se integra no património deste - o executado-, não do proprietário do local arrendado. O respectivo direito de disposição pertence àquele, não a este.

Como se refere no Acd. deste Tribunal, de 23Mai90, in *Apêndice do Diário da República* pág. 538, o proprietário "não dispõe da posição do locatário, não há lei que lhe confira poderes de subrogação nos direitos daquele, nem lei que lhe faculte o referido poder, nos termos em que, por exemplo, o mesmo é facultado ao titular do direito potestativo nas acções constitutivas".

O próprio art. 116º do RAU, consagrando o direito de preferência do senhorio no caso de trespasse, dá confortável apoio à tese aqui exposta.

Na verdade, como é óbvio, só é possível exercer a preferência relativamente a um direito alheio; no caso, pois, ao direito do arrendatário, que não do senhorio.

É, assim, irrelevante, em termos da procedência dos embargos, a alegada extinção do arrendamento: "o devedor de um, mesmo pretenso, crédito penhorado, não pode alegar posse desse crédito - nem pois, ofensa dela pela penhora -, o que só pode alegar quem, assumindo que o crédito existe e a prestação é devida, se arrogue ser dela credor em lugar do executado".

Cfr. *Acds. Douts.* 419-1278.

Pelo que não há qualquer ofensa constitucional ao direito de propriedade consagrado no art. 62º da Constituição, nem à lei ordinária.

Ou seja: improcedem efectivamente todas as conclusões do recurso.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência, que se crê unânime, deste STA.

Cfr. os Acdś de 15/03/95 in *Acds. Douts.* 407-1207, de 24/01/96 in cit. 419-1274, de 05/04/95, Rec. 18.957, 19/03/97. Rec. 15.385. e 18/02/98, Rec. 21.629 e, mais recentemente, de 17/01/01. Rec. 25.390.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 31 de Maio de 2001. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Concurso de contra-ordenações.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Por força do art. 4º n.º 2 do RJIFNA, anexo ao DL. 20-A/90 de 15.1, são, subsidiariamente, aplicáveis às contra-ordenações fiscais, as disposições da 1 Parte do DL.433/82 de 27.10., nas quais se inclui o artº 19º.

2 — Nos termos deste preceito do DL.433/82 de 27.10, na versão do DL 244/95, de 14-9, é obrigatória a fixação de um cúmulo jurídico das coimas, em caso de concurso de contra ordenações, quer se esteja perante um concurso ideal ou um concurso real de tais infracções, o que pressupõe uma decisão única para a aplicação de uma só coima.

Recurso: 24 158. Recorrente: NATURGEL-Importação, Exportação e Comércio de Produtos Alimentares L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. NATURGEL — Importação, Exportação e Comércio de Produtos Alimentares, L.da, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 1ª Secção, negou provimento ao recurso e manteve a decisão recorrido nomeadamente no que respeita ao montante da coima aplicada.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1ª Todas as infracções cometidas pela recorrente resultam do incumprimento do disposto nos artigos 26º, nº 1 e 40º do CIVA.

2.ª Nos termos do nº 1 do artigo 19º do DL 433/82 de 27.10, aplicável ex vi do artigo 4º nº 2 do RJIFNA, anexo ao DL 20-A/90 de 15.1, deverá ser aplicada uma única coima, cujos limites máximo e mínimo aquele normativo também estabelece.

3.ª A decisão recorrida violou o disposto no nº 1 do artigo 19º do DL 433/82 de 27.10.

A EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que o caso dos autos não se encontra abrangido pelo artº 19º nº 1 do DL 433/82, de 27-10, dado que este tem apenas em vista as situações em que se verifica unidade do facto.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) a recorrente, exercendo a actividade de comércio por grosso de outros produtos alimentares, não especificado, registada em IVA no regime normal de periodicidade mensal, enviou ao SAIVA, em 28.6.96, quando o deveria ter feito até 30.4.96, a declaração periódica relativa ao mês de Fevereiro de 1996, dela resultando imposto a pagar no montante de 1.071.959$00, tendo o respectivo pagamento sido dado em falta, em virtude de não haver sido remetido meio de pagamento;

b) por despacho de 18.6.1997 do D.D.F. e pelos motivos constantes da decisão de fl. 21, que aqui se dão por integralmente reproduzidos, foi aplicada, pela prática da contra-ordenação p. e p. pelo art. 29º nºs 2 e 9 do RJIFNA, à ora recorrente a coima de 400.000$00 (quatrocentos mil escudos);

c) em 26.10.96, a DSCIVA detectou o cometimento pela recorrente, desde 3.2.96, de sete infracções ao disposto nos arts. 26º nº 1 e 40º do CIVA;

d) a aqui recorrente requereu, em 27.12.96, ao Sr. Chefe da 4ª RF de Sintra, Queluz, a apensação dos presentes autos, ainda na fase administrativa, ao também de contra-ordenação nº 6001505/96, aí pendentes, "para efeitos de aplicação do disposto no art. 19º da Lei Quadro das Contra-Ordenações".

3. Defende a recorrente, nas conclusões das suas alegações, que todas as infracções cometidas pela recorrente resultam do incumprimento do disposto nos artigos 26º, nº 1 e 40º do CIVA e que nos termos do nº 1 do artigo 19º do DL 433/82 de 27. 10, aplicável *ex vi* do artigo 4º nº 2 do RJIFNA, anexo ao DL 20-A/90 de 15.1, deverá ser aplicada uma única coima, cujos limites máximo e mínimo aquele normativo também estabelece pelo que a decisão recorrida violou o disposto no nº 1 do artigo 19º do DL 433/82 de 27.10.

A sentença recorrida entendeu não ser enquadrável a situação dos autos na do concurso previsto naquele artº 19º citado.

É indiscutível que, nos termos do art. 4º nº 2 do RJIFNA, anexo ao DL. 20-A/90 de 15.1, são, subsidiariamente, aplicáveis às contra-ordenações fiscais, as disposições da I Parte do DL. 433/82 de 27.10., nas quais se inclui o artº 19º.

Estabelecia este preceito do DL.433/82 de 27.10, na versão anterior ao DL 244/95, de 14/9, sob a epígrafe "concurso de contra-ordenações" que:

"1. Se o mesmo facto violar várias leis pelas quais deve ser punido como contra-ordenação, ou uma daquelas leis várias vezes, aplicar-se-á uma única coima.

2. Se forem violadas várias leis, aplicar-se-á a lei que comine a coima mais elevada, podendo, todavia, ser aplicadas as sanções acessórias previstas na outra lei."

Reportava-se este preceito normativo ao mesmo facto que viola várias leis ou diversas vezes a mesma lei.

Este quadro normativo configura situação diversa da típica unidade de infracção em que uma só acção viola uma única norma jurídica bem como do concurso real em que normas diversas são violadas por acções independentes.

Aplicava-se, por isso, a uma situação de concurso ideal em que a mesma acção viola diversas normas jurídicas (concurso ideal heterogéneo) ou várias vezes a mesma norma jurídica (concurso ideal homogéneo).

Para qualquer destas situações previa este preceito normativo a aplicação de uma única coima acrescentando o nº 2 que para as situações de concurso ideal heterogéneo aplicar-se-ia a lei que cominasse a coima mais elevada, podendo ser aplicadas as sanções acessórias previstas na outra lei.

O mencionado artº 19º do DL.433/82 de 27.10, na versão do DL 244/95, de 14-9, passou a estabelecer, sob a mesma epígrafe "concurso de contra-ordenações" que:

"1 - Quem tiver praticado várias contra-ordenações é punido com uma coima cujo limite máximo resulta da soma das coimas concretamente aplicadas às infracções em concurso.

2 - A coima aplicável não pode exceder o dobro do limite máximo mais elevado das contra-ordenações em concurso.

3 - A coima a aplicar não pode ser inferior à mais elevada das coimas concretamente aplicadas às várias contra-ordenações.".

Tem este preceito normativo como âmbito de aplicação, sob a mesma epígrafe de concurso de contra-ordenações, "quem tiver praticado

várias contra-ordenações" pelo que não pode deixar de se aplicar a todo o sujeito que tenha praticado mais que uma contra-ordenação sob a forma de concurso real ou concurso ideal.

Trata-se de uma alteração substancial ao regime anterior que o legislador pretendeu introduzir o que é demonstrado pela radical alteração do texto normativo particularmente se o compararmos com o anteriormente transcrito.

E esta pretendida alteração legislativa foi desejada pelo legislador quando no preâmbulo do citado DL 244/95 afirma expressamente que adopta "a fixação de um cúmulo jurídico das coimas, em caso de concurso de contra-ordenação, com equiparação entre concurso ideal e concurso real".

O mesmo preâmbulo afirma para justificar esta e outras alterações que não pode o direito de mera ordenação social continuar a ser olhado como um direito de bagatelas penais devendo, nesta perspectiva, entender-se a presente reforma do regime geral das contra-ordenações, especialmente orientada para o efectivo reforço das garantias dos arguidos perante o crescente poder sancionatório da Administração, afigurando-se adequado, no momento presente, proceder ao aperfeiçoamento da coerência interna do regime geral de mera ordenação social, bem como da coordenação deste com o disposto na legislação penal e processual penal.

Este entendimento é reforçado pelo facto de o nº 1 do referido art. 19º determinar que a coima concreta, punitiva das várias contra-ordenações, tem como limite máximo a soma das coimas concretamente aplicadas às infracções em concurso, ainda que com os limites máximos e mínimos estabelecidos nos n.ºs 2 e 3, respectivamente do mesmo preceito o que pressupõe uma decisão única para a aplicação de uma só coima.

Consagrou este preceito normativo, para o concurso de contra-ordenações, o conceito de concurso defendido pelo Prof. Eduardo Correia, Direito Criminal, II, reimpressão 1992, p. 197, a propósito da acumulação ou concurso de infracções entendido como uma pluralidade de infracções cometidas pelo mesmo agente antes de qualquer delas ter sido objecto de uma sentença transitada em julgado.

É igualmente este conceito de acumulação ou concurso de infracções o adoptado no art. 77º do C. Penal que igualmente impõe a aplicação de uma só pena ainda que exigindo a fixação das penas parcelares relativamente a cada um dos crimes em concurso.

Deveria, por isso, a decisão que aplicou a coima pronunciar-se sobre a requerida apensação dos presentes autos aos que identifica no requerimento entrado em 27-12-96, cfr. fls. 9, para efeitos de aplicação do art. 19º do DL.433/82 de 27.10, na versão do DL 244/95, de 14-9.

Do exposto resulta que não pode manter-se a decisão recorrida que manteve a decisão que aplicou a coima em apreciação á recorrente.

Importa, por isso, que a decisão aplicativa da coima aprecie a requerida apensação ao proc. nº 6001505/96 e posteriormente determine se ocorre situação enquadrável no âmbito do mencionado art. 19.º do DL.433/82 de 27.10, na versão do DL 244/95, de 14-9.

4. Nos termos expostos acorda-se em conceder provimento ao recurso, em revogar a decisão recorrida, bem como a decisão que aplicou a coima à recorrente para que depois de apreciada a requerida apensação seja proferida decisão aplicativa de coima se a tal nada obstar.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

Incluída no objecto do recurso questão de facto, para o conhecimento do mesmo é este tribunal incompetente em razão da hierarquia, sendo então competente o Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 25.346. Recorrente: PLANASA - Sociedade Imobiliária, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformado com a sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação à liquidação adicional de IRC do ano de 1989, no montante de 70.143.841$00, veio Planasa - Sociedade Imobiliária, SA, recorrer concluindo a sustentar que:

- não se tendo verificado a extinção prévia do benefício de redução em 50% da taxa de IRC conferida nos termos do art. 15º/1 al. c) do DL 291/85, de 24.07, aplicável nos termos do art. 2º/1 al. e) do DL 215/89 de 01.07 (EBF) e das tabelas de conversão anexas, o acto de liquidação correctiva de IRC é ilegal;
- no ano de 1989, o património da Rte. encontrava-se maioritariamente afecto à actividade de arrendamento, não obstante os seus proveitos serem inferiores aos gerados pela venda de imóveis próprios, que de resto eram permitidas pelo art. 1º do DL nº 291/85, de 24.07, sendo que tais vendas violaram em concreto o disposto no art. 5º, do mesmo diploma, embora excepcionalmente e com o intuito de dar cumprimento a uma imposição legal emergente;
- o quadro normativo em vigor à data dos factos não vislumbrava qualquer sanção específica para o incumprimento deste preceito, nem poderia consistir, na automática desconsideração do benefício fiscal atribuído em função da constituição da sociedade, pelo que carecia de base legal o acto tributário impugnado.

Não houve contra-alegação.

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que a sentença fez correcta interpretação dos factos e aplicação do direito, pelo que o recurso não merece provimento.

Suscitada em parecer do relator, a questão de o recurso não ter por exclusivo fundamento matéria de direito, pois nas conclusões do

recurso a recorrente reporta-se a acontecimento do foro das suas intenções, qualificando se como de facto o respectivo fundamento do procedimento, o qual, por não ter sido dado como provado na decisão em recurso, conduziria à consideração da incompetência do tribunal.

Ouvidas as partes à questão, nada aduziram.

A sentença recorrida entendeu que o espírito que presidiu à criação das SGII prendia-se com a reactivação do sector imobiliário e em especial com o mercado do arrendamento pelo que o seu objectivo principal seria o arrendamento de imóveis próprios, adquiridos ou construídos, constituindo a sua venda uma actividade acessória.

Durante o ano de 1989 a Ite/SGII procedera à venda de fracções que integravam imóveis de sua propriedade constituintes do respectivo património, actividade que se encontrava fora do seu objecto social e conforme constara no probatório, o valor do património não directamente afecto ao arrendamento era superior à limitação decorrente do respeito pelo art. 5º do DL nº 291/85, de 24.07 decorrendo a conclusão de que a Ite/SGII, nesse ano de 1989, se afastou e transpôs os contornos legais em que deveria exercer a sua actividade na condição de sociedade de gestão, o que, necessariamente, terá implicado a impossibilidade de usufruir dos incentivos fiscais previstos no art. 15º do DL nº 291/85 de 24.07.

Cumpre decidir.

Incumbe, previamente, apreciar da questão que os termos do âmbito do recurso, medidos pelas respectivas conclusões, apropositam, e que, por se referir à incompetência do tribunal em razão da hierarquia, logra conhecimento prévio e oficioso, além de poder ser suscitada pelo MºPº (art. 45º/2 do CPT).

Na verdade, a recorrente produziu na conclusão D das suas alegações de recurso a afirmação referida no parecer de relator (a fl. 205), para o qual se remete, sendo que a invocação se reporta a acontecimento do foro das sua intenções, o que qualifica como de facto o respectivo fundamento do procedimento.

Que se resolve em questão - de - facto pelas razão indicada ainda no citado parecer.

Ora, como este Supremo tem decidido, tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação dos factos dados como provados (ou não provados) na decisão recorrida, como as afirmações de factos que a fixação probatória omite e que se pretendem atendíveis na formação da situação individual de facto a interessar o sentido da decisão que se intenta fazer vingar no recurso.

Porque a competência do tribunal se afere pelo quid disputatum. que não pelo quid decisum ([1]), é indiferente para o efeito em causa determinar a atendibilidade ou o relevo que a referida afirmação logrará no julgamento da causa posta em recurso, porquanto a respectiva pronúncia virá a caber ao tribunal que for julgado competente.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento, nos termos dos arts. 32º/1/b) e 41º/1/a) do ETAF e 167º do CPT, sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

([1]) CF. Manuel Andrade, *Noções de Processo Civil,* p. 89.

Termos em que se decide julgar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso e competente o referido tribunal.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça em 15 000$00 e procuradoria em 40%.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Constitui matéria de facto a alegação de não se ter provado o dolo e de não ter havido intenção de prejudicar a Fazenda Pública.

Recurso n.º 25422, em que são recorrente Correia Gordo & C.ª, L^da^, e recorrida a Fazenda Pública de que foi relator o Exmº Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira (por vencimento).

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

Foi levantado auto de notícia a arguida CORREIA GORDO & C.ª L^da^., com sede na Rua do Meio à Lapa 18-22, Lisboa, por falta de entrega do IVA respeitante ao mês de Outubro de 1995.

Por despacho de fl. 10 foi aplicada à arguida a coima de 230.000$00.

A arguida recorreu para o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (2º Juízo, 2ª Secção) o qual, por despacho de fl. 24, rejeitou liminarmente o recurso por ser extemporâneo.

Deste despacho a arguida recorreu para este STA, mas, por acórdão de fl. 47, este STA declarou-se incompetente em razão da hierarquia pelo facto de o recurso versar matéria de facto e não exclusivamente matéria de direito.

Remetido o processo ao Tribunal Central Administrativo, este tribunal superior proferiu o acórdão de fls. 66 e seguintes a decidir que o recurso para a 1ª instancia tinha entrado do prazo legal.

De novo o processo na 1ª instância, foi proferido o despacho de fls. 87 e seguintes a condenar a arguida na coima de 2.500.000$ por ter actuado com dolo.

É deste despacho que a arguida recorre para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 111 e seguintes.

Neste STA, o MºPº emitiu douto parecer nos termos do qual se verifica a questão previa da incompetência em razão da hierarquia pelo facto de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito.

Ouvida, a recorrente nada disse.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia posta pelo MºPº.

Nos termos do art. 223º, nº 1, do CPT, o arguido pode recorrer da decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instancia para o agora Tribunal Central Administrativo, não cabendo recurso das decisões deste. De acordo com o nº 2, se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de direito, aquele será dirigido ao STA, não cabendo recurso das decisões deste.

Resulta deste preceito que se o recurso versar matéria de facto ou matéria de facto e matéria de direito, é competente para dele conhecer o Tribunal central Administrativo. Só se o recurso se cingir exclusivamente a matéria de direito é que é competente este STA.

É pelas conclusões das alegações se incluir matéria de facto, é o TCA o competente para dele conhecer.

Na conclusão 6, a arguida alegou ser contribuinte cumpridor e pontual. Na conclusão 7, alegou que vive à 30 anos sem registos fiscais em mora. Na conclusão 11, sustenta não se ter provado o dolo nem a sua intenção de prejudica a Fazenda Pública. Na conclusão 17, alega a sua boa fé e na conclusão 18 sustenta ser um cidadão que cumpre com os seus impostos até hoje.

Ora, tudo isto é matéria de facto que não foi tomada em consideração pela decisão recorrida e da qual a arguida pretenda extrair consequências jurídicas.

Logo, não há dúvida de que o recurso não se cinge a matéria de direito, mas também abrange matéria de facto, pelo que competente para dele conhecer, e em última instância, é a Secção de contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não este STA.

Por isso, procede a questão prévia posta pelo MºPº.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo MºPº e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000$.

Transitado em julgado este acórdão, remeta o processo para o TCA.

Lisboa 30 de Maio de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho — Almeida Lopes* (vencido pois o STA é competente).

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Conclusões das alegações de recurso. Precedente judicial. Matéria de facto. Incompetência do tribunal de revista. Insuficiência factual para o julgamento da causa.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A invocação, nas conclusões de alegações de recurso para o Tribunal de revista, de um precedente judicial, que a decisão recorrida não considerou, não faz com que o recurso se não restrinja a matéria de direito, acarretando a incompetência do Tribunal, em razão da hierarquia.

2 — Tendo a instância decidido a impugnação judicial sem ter identificado os actos tributários impugnados, nem ter apurado as circunstâncias relevantes para decidir da verificação do pressupostos de procedibilidade e da tempestividade da impugnação, impõe-se ordenar a ampliação da matéria de facto, de modo a estabelecer-se uma base factual bastante para suportar a decisão de direito.

Recurso: 25 428. Recorrente: António Ferreira Oliveira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. ANTÓNIO FERREIRA OLIVEIRA, residente no Porto, recorre da sentença do Mº Juiz da 1.ª Secção do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou caducado o seu direito a impugnar o acto de liquidação, pela Câmara Municipal do Porto, de "taxa de urbanização" e "de aparcamento".

Formula as seguintes conclusões:

"1.ª A douta sentença sob recurso entendeu encontrar-se precludido o direito de impugnar os actos de liquidação e cobrança em causa, por a impugnação judicial ter sido apresentada fora de prazo.

2.ª Fundamentou a impugnação a inconstitucionalidade formal Regulamento do Municipal de Obras da Câmara Municipal do Porto e bem assim também a nulidade absoluta dos actos impugnados, como se vê da respectiva petição inicial, aqui dada como reproduzida.

3.ª Com tais fundamentos a douta sentença não poderia ter decidido no sentido de a impugnação judicial ter sido apresentada fora de prazo, pois os actos nulos não produzem quaisquer efeitos jurídicos e a nulidade é invocável a todo o tempo, como prescrevem os nºs 1 e 2 do art. 134º do Código de Procedimento Administrativo e o art. 88, nº 2, do D.L. 100/84, de 29 de Março.

4.ª Aliás este é o regime jurídico das nulidades absolutas, consagrado quer na lei, quer na doutrina e jurisprudência, referindo a este propósito o Acórdão do S.T.A., de 21/11/90, que "se o vício do acto tributário implicar a sua nulidade, como esta pode ser conhecida a todo o tempo, não há prazo para a respectiva impugnação judicial". *Acórdãos Doutrinais,* nº 361, pág. 107.

5.ª A douta sentença recorrida, ao assim não entender, violou as citadas disposições legais e afrontou a doutrina e a jurisprudência, esta exemplificada no aludido Acórdão do S.T.A.

6.ª O aqui recorrente identificou convenientemente os actos tributários que pretendeu que fossem considerados nulos e de nenhum efeito, bem como referiu na petição inicial, de forma clara e não contrariada pela Câmara Municipal do Porto que pagou os montantes correspondentes a esses actos, como melhor se vê do articulado inicial que aqui se dá como integrado e reproduzido.

7.ª O mesmo Tribunal e o mesmo Meritíssimo Juiz "a quo", por sua douta sentença de 15/07/99, proferida no processo nº 5/97, deu razão ao impugnante, aqui recorrente, tendo julgado procedente o seu pedido, formulado em termos de todo iguais aos da petição inicial do presente processo, anulando os actos de liquidação ali em causa que eram igualmente taxas ilegitimamente cobradas pela Câmara Municipal do Porto".

1.2. A Fazenda Pública contra-alega defendendo o acerto do julgado e a sua consequente manutenção.

1.3. A Exma Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que há incompetência, em razão da hierarquia, do Tribunal, por o recurso não versar exclusivamente matéria de direito, uma vez que na conclusão 7.ª das suas alegações o recorrente invoca factos que não constam do elenco probatório da sindicada sentença.

1.4. Notificado o recorrente deste parecer, sustenta não integrar a matéria levada à referida conclusão 7a das suas alegações qualquer invocação fáctica, pelo que conclui pelo indeferimento da suscitada questão prévia, ou, em alternativa, em hipótese que admite, requer que os autos sejam remetidos ao Tribunal Central Administrativo.

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

2. A matéria de acto a considerar é a seguinte:

"Em 7 de Fevereiro de 1998, o impugnante foi notificado, pela C.M.P. de que havia sido indeferida uma reclamação;

Em 14 de Maio de 1998, foi deduzida a presente impugnação na petição da qual se refere que actos tributários praticados pela C.M.P. determinaram para o impugnante a obrigação de pagar 30 326 800$00 correspondentes 11 790 360$00, a taxa de urbanização, e, 18 446 440$00, a taxa de aparcamento".

3.1. Importa começar por decidir, em primeiro lugar, e prejudicialmente, da suscitada questão prévia da incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia, por o recurso não ter exclusivo fundamento em matéria de direito.

A incompetência vem fundada no facto de na conclusão 78 das alegações de recurso vir afirmado um facto que a sentença recorrida não considerou.

O teor da apontada conclusão 7.ª é este: "O mesmo Tribunal e o mesmo Meritíssimo Juiz *a quo*, por sua douta sentença de 15/07/99, proferida no processo nº 5/97, deu razão ao impugnante, aqui recorrente, tendo julgado procedente o seu pedido, formulado em termos de todo iguais aos da petição inicial do presente processo, anulando os actos de liquidação ali em causa que eram igualmente taxas ilegitimamente cobradas pela Câmara Municipal do Porto".

Ora, o que determina a incompetência do Tribunal é, como se disse, o não vir o recurso fundado, exclusivamente, em matéria de direito, havendo, pelo contrário, controvérsia sobre os factos a dirimir, o que não pode ser feito pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), que não dispõe, na circunstância, de poderes de cognição sobre a matéria de facto, como resulta do disposto no artigo 21º nº 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Mas os factos controvertidos, cuja invocação faz com que o recurso seja da competência do Tribunal Central Administrativo (TCA), e não do STA, não são todos e quaisquer factos, mas, apenas os factos materiais da causa que o recorrente questione. E por isto se devem entender os factos alegados pelo impugnante que servem de fundamento à sua pretensão, que possam conduzir à procedência da impugnação, bem como aqueles outros, contrários, extintivos ou modificativos, invocados pela Fazenda Pública, que conduzam a que o juiz não possa decidir a causa, ou que levem à sua improcedência; além dos que, mesmo não alegados, ou por serem notórios, ou por o tribunal conhecer por virtude do exercício das suas funções, devam ser tomados em consideração.

É só sobre estes factos que pode falar-se em controvérsia, por eles serem os factos materiais da causa sobre os quais, fixados que sejam, depois de feita a respectiva prova, há-de assentar a decisão do pleito.

De fora ficam outras realidades da vida, porventura, capazes de influenciar o sentido da decisão judicial a proferir, sem que, todavia, constituam factos materiais da causa. Por exemplo, é um facto que foi junto aos autos um parecer de determinado jurisconsulto, e que nele se defende certa interpretação da lei; é um facto que a petição deu entrada em determinada data; é um facto que certa testemunha produziu, quando inquirida, certa afirmação; é um facto que, em caso semelhante, o tribunal decidiu no sentido propugnado pelo autor.

Trata-se, nestes casos, ou de ocorrências processuais, ou de posições da doutrina e da jurisprudência, ou de elementos sobre os quais o tribunal construirá a sua convicção sobre a factualidade. Porém, nenhum destes "factos" integra o acervo daqueles que interessam à decisão da causa, ao qual, fixado que esteja, importa aplicar o direito. Nenhum deles é objecto do debate contraditório e da sequente decisão do tribunal sobre se está ou não provado. Nesta medida, não é a invocação de algum deles que implica a incompetência do tribunal chamado a apreciar o recurso jurisdicional, mesmo que os poderes de cognição de tal tribunal não abarquem a matéria de facto, mas só a de direito. Porque essa invocação não implica que se retome a discussão sobre o que está ou não está provado, não exige ao tribunal que tome posição sobre a realidade do "facto", servindo, apenas, no caso dos precedentes judiciais, como no dos pareceres dos jurisconsultos, para influenciar o tribunal num ou noutro sentido, no que concerne à decisão sobre o direito.

No presente caso, o "facto "que o recorrente invoca, nas conclusões das suas alegações de recurso, não estabelecido na sentença impugnada, é a existência de uma decisão judicial anterior, que teria decidido um caso similar de modo contrário ao que o fez a sentença recorrida. Trata-se, pois, da alegação de um precedente judicial, a ponderar pelo Tribunal, nos termos do artigo 8º nº 2 do Código Civil, mas não da invocação de um facto que, ao invocar-se, se controverta.

Razão por que, versando o recurso, exclusivamente, matéria de direito, se não verifica a incompetência do Tribunal em razão da hierarquia.

3.2. Foram impugnadas, como se vê pelo relatório que antecede, liquidações das denominadas taxas "de urbanização" e "de aparcamento" praticadas pelos serviços da Câmara Municipal do Porto, imputando-lhes o recorrente vícios que conduziriam à nulidade daqueles actos tributários, cuja declaração, aliás, solicitou a final da petição de impugnação, como, também, a sentença recorrida reconheceu.

Nessa mesma sentença se diz que "o impugnante não só não identifica convenientemente qual o acto de liquidação em referência do qual apenas sabemos, mesmo no final do processo, que envolveu a liquidação de, pelo menos, 3 taxas, tão-pouco demonstra se pagou ou não esse montante, quando e como o fez, como também pretende que o Tribunal se pronuncie sobre um indeferimento de uma reclamação quando não fornece elementos que permitam identificar qual foi o pedido indeferido, qual o teor dessa decisão, quem a proferiu, com que fundamentos e em que momento". Prosseguindo, concluiu o Mmº Juiz que "a presente impugnação, mesmo depois de terem sido prestadas as informações sobre a matéria pela C.M.P. (...) que (...) mais não forneceu que uma simples opinião, não está instruída com elementos de prova que permitam conhecer dos pedidos formulados".

É, de resto, a esta mesma conclusão - não há, no processo, elementos bastantes para avaliar da legalidade dos actos impugnados, que, aliás,

não estão claramente identificados -, que chega quem ler a matéria de facto seleccionada, disponível para o julgador aplicar o direito. Resume-se essa matéria a isto:

"Em 7 de Fevereiro de 1998, o impugnante foi notificado, pela C.M.P. de que havia sido indeferida uma reclamação;

Em 14 de Maio de 1998, foi deduzida a presente impugnação na petição da qual se refere que actos tributários praticados pela C.M.P. determinaram para o impugnante a obrigação de pagar 30 326 800$00 correspondentes 11 790 360$00, a taxa de urbanização, e, 18 446 440$00, a taxa de aparcamento".

Quer dizer, a impugnação judicial foi decidida sem que estabelecido estivesse, de forma categórica, qual ou quais são os actos de liquidação impugnados, se houve, ou não, e em tempo, a devida impugnação graciosa (fala-se de uma reclamação indeferida, mas sem estabelecer entre a liquidação e ela qualquer relação), ao tempo imposta pelo artigo 22º nº 2 da lei nº 1/87, de 6 de Janeiro, qual o seu preciso resultado, qual o momento da notificação da correspondente decisão, etc., etc..

Todos estes elementos são imprescindíveis para que possa decidir-se, conscenciosamente, primeiro, da verificação dos pressupostos de procedibilidade da impugnação judicial e sua tempestividade, e, depois, do mérito da impugnação.

Assim, e uma vez que a petição inicial não foi objecto de indeferimento liminar, cabia ao Mmº. Juiz a quo, se entendesse vir mal identificado o acto tributário impugnado, ou insuficientemente descritas a circunstâncias da sua prática, e posteriores, ordenar o seu aperfeiçoamento, nos termos das disposições, conjugadas, dos artigos 131º nº 1, 129º nº 3 e 127º do Código de Processo Tributário (CPT) e 477º do Código de Processo Civil (CPC). E se, ainda assim, e após instruído o processo pelos serviços municipais, restassem pontos relevantes obscuros, cumpria ao Juiz esclarecê-los, por força do disposto no artigo 40º nº 1 do CPT, prevalecendo-se, se assim o entendesse, da obrigação que o nº 2 deste mesmo artigo faz impender sobre todas as autoridades e repartições públicas.

Todavia, o que aconteceu foi que o Tribunal recorrido, sem tomar qualquer das apontadas iniciativas, satisfez-se com os elementos que o processo, a final, fornecia, e decidiu ser intempestiva a impugnação, não obstante considerar, de modo expresso, que não ficara claro, sequer, qual ou quais o(s) acto(s) impugnado(s) e as precisas circunstâncias temporais, e outras, da sua pratica, e as da impugnação - designadamente, se houvera lugar a impugnação graciosa, em que tempo, e com que resultados, "admitindo que houve um acto de liquidação de taxas camarárias de que o impugnante apresentou reclamação para o órgão executivo autárquico, e que veio a ser indeferida".

Ora, se a instância nada podia decidir sem primeiro estabelecer os pontos de facto a que nos vimos referindo, também este Tribunal, chamado a apreciar o recurso da sua decisão, o não pode julgar. Impõe-se, pois, a ampliação da matéria de facto, de modo a dispor-se de uma base factual bastante para alicerçar a decisão de direito, ampliação que pode ser oficiosamente ordenada, nos termos do disposto no artigo 729º nº 3 do CPC.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença impugnada, para que seja ampliada a base factual, nos termos acima determinados.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator por vencimento) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira* (vencido quanto à matéria prévia de incompetência em razão da hierarquia. Julgá-lo-ia procedente uma vez que, de acordo com a jurisprudências a competência se afer *quid disputatum* e não pelo *quid decisum).*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Emolumentos notariais. Impugnação judicial. Recorribilidade sem precedente administrativo. Representação da FªPª. Taxas, que não impostos. Proporcionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O meio idóneo para reagir contra liquidações de emolumentos notariais é a impugnação judicial, cuja via se abre sem precedente administrativo.

2 — Nestes processos a representação da administração fiscal e da entidade competente para a liquidação cabe ao Representante da FªPª.

3 — A figura dos emolumentos em causa, por lhes não faltar o carácter bilateral ou sinalagmático representado pela característica de se afirmarem como pagamentos da prestação por parte do Estado de actos a que este confere fé pública, através de serviços públicos divisíveis e de forma individualizada, tem marcas significativas da noção de taxa, não se oferecendo viável ver naquelas receitas encoberto um imposto, para mais entendido, como é de entender, que no conceito de taxa não se compreende a correspondência entre o montante da prestação imposta e o custo do bem ou serviço que constitui a contraprestação do ente público.

4 — Nos emolumentos notariais há carências de demonstração da desproporção intolerável *entre o montante da taxa e os custos de produção do serviço público prestado, até porque este é de objecto de grande indeterminação e de preços incalculáveis em termos merceológicos.*

Recurso n.º 25 543. Recorrentes: REMAIA — Realizações Imobiliárias, SA e Fazenda Pública; Recorrido: os mesmos: Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente a impugnação à liquidação de emolumentos notariais cobrados pela celebração da escritura de compra e venda

de imóveis, no montante de 8.658.000$00, veio Remaia — Realizações Imobiliárias, SA recorrer concluindo a sustentar que:

- a liquidação de emolumentos está ferida de invalidade, devendo ser anulada, com efeito, o art. 5º da "Tabela dos Emolumentos do Notariado", com a redacção que lhe foi dada pelo DL nº 397/83, de 02.11, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo os arts. 106º/2 e 168º/1/i) da CRP - actualmente arts. 103º/2 e 165º/1/i) - e por intermédio do referido art. 5º estabelecem-se receitas que estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração, tornando-se numa receita abstracta - um imposto - sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo, sem estar habilitado por competente autorização legislativa;

- o mesmo art. 5º cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, violando os princípios da proporcionalidade e da proibição dos excessos - art. 266º/2 da CRP;

- a sentença recorrida violou os arts. 106º/2, 168º/1/i) da CRP (actualmente correspondem aos arts. 103º/2 e 165º/1/i)) e o art. 266º/2 da CRP.

Contra-alegou a representante da FªPª a sustentar que não é o facto de os conservadores e notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem em parte entregues ao estado que permite, só por si, inferir que os mesmos são um imposto. Os emolumentos são devidos pela utilização obrigatória de bens semipúblicos, são a quantia paga ao estado por essa contraprestação, são receitas tributárias, qualificáveis como taxas, a sua fixação por Decreto-Lei não contende com o princípio constitucional da legalidade do imposto e não ocorre violação do princípio constitucional da proporcionalidade e da proibição dos excessos.

Igualmente inconformada com a sentença na parte em julgou a impugnação judicial como meio próprio e a FªPª representada por funcionário da DGI com legitimidade para representar a entidade liquidadora de emolumentos notariais, veio o representante da FªPª recorrer concluindo a sustentar que:

- o âmbito de aplicação do processo judicial tributário, restringe-se à matéria fiscal, (art. 118º/1 do CPT), só os actos tributários praticados por autoridade fiscal poderão ter natureza definitiva (art. 18º do CPT) e nem sempre o acto tributário é definitivo (art. 112º do CIRC);

- a liquidação de emolumentos está sujeita à via do recurso hierárquico necessário a que aludem os arts. 166º e segs. do CPA, 69º do DL nº 519-172/79, de 29.12, 139º e segs. do DR 55/80, de 08.10 e 110º do C. R. Comercial bem como o despacho nº 35/96 do DGRN;

- os arts. 62º/1/a) e 121º do ETAF não prejudicam ou revogam o recurso contencioso subsequente à via do recurso hierárquico necessário em matéria administrativa ou fiscal;

- "não nos parece de acompanhar a jurisprudência que imputa ao representante da Fazenda Pública, mero funcionário da Direcção-Geral dos Impostos, legitimidade para representar a entidade liquidadora dos emolumentos (...)", o art. 42º/1/a) do CPT prescreve que o representante da FªPª representa a administração fiscal e esta é a DGCI - art. 1 º do DL nº 363/78, de 28.11, art. 1º do DL nº 408/93, de 14.12 e art. 1º do DL nº 366/99, de 18.09.

Contra-alegou o recorrido no recurso subordinado a sustentar que não se pode questionar a natureza tributária das receitas designadas por emolumentos, cuja qualificação como taxa é objecto de um vasto consenso na jurisprudência e doutrina, os emolumentos devidos serão sempre "importâncias de carácter tributário" dado que a sua cobrança se dá a propósito da prestação de serviços que são, por essência, da titularidade do Estado.

Os emolumentos são "receitas tributárias" e os actos da respectiva liquidação "actos tributários" para efeitos, respectivamente, do art. 62º/1/a do ETAF e dos arts. 18º e 118º do CPT, daí que sejam os tribunais tributários de 18 instância os competentes para conhecer dos recurso dos actos de liquidação dos emolumentos e que esse actos se tenham por definitivos enquanto praticados por autoridade competente em razão da matéria e passíveis de uma imediata impugnação contenciosa.

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que o recurso não merece provimento pelas razões aduzidas no acórdão de 20.12.2000, tirada no processo nº 25.545, em caso idêntico. Improcedendo, como improcede o recurso principal, não há que conhecer do recurso subordinado.

A sentença em recurso entendeu que seriam de improceder as excepções dilatórias de erro na forma de processo, de incompetência do tribunal em razão da matéria e a de ilegitimidade levantadas pela FªPª porquanto os emolumentos em causa e em face da sua natureza jurídica de taxa integravam o conceito genérico de receitas tributárias a que aludiam os arts. 62º/1/a) do ETAF e 154º do CPT não se verificando a alegada incompetência do tribunal em razão da matéria, por outro lado, pretendendo a autora ver anulada a liquidação dos emolumentos e a restituição da quantia paga a esse título e atacando directamente essa liquidação a forma de processo utilizada foi a correcta e no que respeitava à ilegitimidade da FªPª, nos termos dos arts. 42º/1/a) e 154º/c) do CPT, esta seria a entidade competente para a liquidação em causa.

No tocante à inconstitucionalidade do art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado o "acréscimo emolumento" revestia a natureza de taxa pelo que se incluía na competência própria do Governo não estando por isso ferido de inconstitucionalidade orgânica.

Cumpre decidir.

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

Quanto às questões suscitadas pela FªPª no recurso subordinado, as mesmas se reduzem à invocada irrecorribilidade do acto impugnado por estar este sujeito a recurso hierárquico necessário e a ilegitimidade da FªPª no processo de impugnação judicial relativamente a receitas tributárias geridas por órgãos não dependentes do Ministério das Finanças.

Quer quanto à primeira, quer quanto à segunda destas, este tribunal tem-se pronunciado abundantemente no sentido de, configurando-se os emolumentos notariais como receitas tributárias, o meio processual para contra a sua liquidação reagir é a impugnação judicial cuja via se abre sem precedente administrativo e para cujo conhecimento são competentes os tribunais tributários de 1ª instância, nos termos do art. 62º/1/a) do ETAF ([1]), e de a representação da entidade liquidadora

([1]) Cf. Acs do STA de 30.4.97, rec.21404 e de 14.5.97, rec. 21403.

caber nesses processos, mesmo relativamente a receitas geridas por órgãos não dependentes do Ministério das Finanças, como é o caso dos emolumentos notariais, nos termos dos arts. 37º/b e 42º/a do CPT, ao Representante da FªPª (2).

E como dessas pronúncias não se dissente, remete-se para as respectivas decisões, que estão conformes com a jurisprudência reiterada e uniforme deste tribunal (3).

Das mesmas decisões, ora assumidas, decorre o desmerecimento da pretensão referida à irrecorribilidade do acto, uma vez que o meio processual usado - a impugnação judicial - é o idóneo, sem exigência de recurso hierárquico necessário, por ser de considerar revogados pelo art. 121º do ETAF os arts. 69º do DL 519-F2/79 e 139º e 140º do Reg. dos Serviços dos Registos e do Notariado (4).

Daí, que improceda o recurso subordinado da FªPª.

Quanto ao recurso principal da impugnante, que pretende ver anulada a liquidação dos emolumentos em causa por estes serem, pretensamente, receitas a qualificar como impostos, que não como taxas, e, por conseguinte, sujeita a sua criação a reserva da lei fiscal, não cumprida na norma geradora do tributo.

Esta, o art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção dada pelo DL 397/83, de 2.11, dispõe que:-I- Se o acto que constitui objecto da escritura for de valor determinado, aos emolumentos previstos no artigo, anterior acrescem, sobre o total, por cada 1.000$00 ou fracção:

a) - até 200.000$ — 10$00;
b) - de 200.000$ a 1.000.000$00 — 5$00;
c) - de 1.000.000$ a 10.000.000$ — 4$00;
d) - acima de 10.000.000$, sobre o excedente — 3$00.

Convocada para o caso a noção de taxa geralmente aceite pela jurisprudência e doutrina, a de que taxas *são receitas públicas estabelecidas por lei, quer como retribuição dos serviços prestados individualmente aos particulares no exercício de uma actividade pública, quer como contrapartida da utilização de bens do domínio público, quer ainda da remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares (5),,* desta se extrai o traço caracterizador da dita receita - a sua **bilateralidade,** a contrastar com a unilateralidade dos impostos, onde à prestação exigida pelo Estado ou outro ente público não corresponde qualquer contrapartida específica.

Traço das taxas a que responde, à perfeição, a figura dos emolumentos em causa, por lhes não faltar o carácter *bilateral ou sinalagmático* representado pela característica de se afirmarem como pagamentos da prestação por parte do Estado de actos a que este confere *fé pública,* através de serviços públicos **divisíveis** e de forma **individualizada** (6).

Com marcas tão significativas da dita noção, não se oferece viável ver naquelas receitas encoberto um imposto, para mais entendido, como é de entender, que no conceito de taxa não se compreende

(2) Cf. Ac. do STA de 22.10.97, rec. 20226.
(3) Cf., por todos, Ac. de 9.12.98, rec. 22891.
(4) Cf. Ac. de 29.9.99, rec. 21686.
(5) Cf. Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal,* 1, 73.
(6) Sousa Franco, em *Finanças Públicas e Direito Financeiro,* 1988, p. 493, denominou-as de taxas emolumentares quando afectas a fins específicos.

a correspondência entre o montante da prestação imposta e o custo do bem ou serviço que constitui a contraprestação do ente público (7).

Aliás, o Tribunal Constitucional tem decidido que esta correspondência económica entre o serviço e o montante da taxa não caracteriza a figura da taxa (8) e o que se afigura essencial nesta é que exista uma *conexão concreta entre os serviços ou bens materiais em que se venha a traduzir, concretamente, cada serviço público pensado em abstracto e os utentes a quem ele é prestado, em todo o caso, a cuja produção tenham dado causa.*(9).

Ainda para mais, são admissíveis, tendencialmente, as chamadas taxas redistributivas cuja função primacial é a redistribuição dos encargos públicos, sendo que para tanto a sua fixação deverá contar com a diversidade da capacidade contributiva dos utentes dos serviços ,de acordo com a regra constitucional da equitativa repartição dos encargos públicos ou correcção das desigualdades na distribuição da riqueza (arts. 106º e 107º da CR) (10), o que concorre para abalar uma posição que veja ser inerente ao conceito de taxa uma certa equivalência ou correspondência entre o montante do pago e o custo do serviço, de modo a que, quando aquele não for o correlato deste, só se poderá ter presente um imposto.

Mas, mesmo que se enveredasse por esse caminho de correspondência económica, sempre tolheria o afã a imponderabilidade e a indeterminação dos custos gerais da actividade pública *por não existir um mercado que os permita exprimir objectivamente* (11), sendo que tais encargos teriam de ser computados nas contas a efectuar.

Todavia, mesmo que desconsiderada a correspondência económica como pressuposto da noção de taxa, não há razões para deixar ao arbítrio do legislador poder designar e tratar no processo de formação normativa como taxas as receitas cujo montante, pelo seu desmesuramento relativamente à utilidade que do serviço colha o particular, pudessem revelar a ruptura da mesma com a utilização respectiva, o que significa a quebra da característica da **bilateralidade** da taxa.

Simplesmente, considerados os valores que resultam da aplicação da Tabela em causa, onde houve, mormente o cuidado proporcionador de descer a taxa aplicável na medida do aumento do valor total do acto solenizado, não se demonstra, até por causa da já referida indeterminação dos custos públicos, o desligamento, quanto ao seu montante, da actividade prestadora do serviço que a recorrente invoca e que justifique a conclusão de que as receitas respectivas não são taxas, mas, antes impostos, sujeitos ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal [arts. 106º/2 e 168º/1/i) da CR vigente].

E o mesmo se diga, em linhas gerais, relativamente à violação do princípio da proporcionalidade, que se imporá a toda a actividade do Estado (art. 18º/2 da CR), independentemente de a sua aplicação ganhar particular acuidade na actuação da Administração Pública (art. 266º da CR) e quando esta se processe no exercício de poderes discricionários, que não vinculados (12).

(7) Cf. Ac. do TConstitucional nº 1140/96, em DR, II, de 10.2.97, que assim decidiu, ressalvando, todavia, casos em que entre o dito montante e o custo houver uma "desproporção intolerável".
(8) Cf. Ac. nº 357/99, em *DR.* II, de 2.3.2000,p32.
(9) Cf. Aníbal Almeida, em *Sobre a Natureza Jurídica das "Taxas pela Realização de Infra-Estruturas Urbanísticas".*
(10) Cf. Sousa Franco, *ob. cit.,* 1982,p. 259.
(11) Cf. Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal,* I, 44.
(12) Cf. Ac. da 1ª Sec. deste tribunal, de 5.5.98, rec. 43497.

Nesta vertente do problema, como na outra, são as mesmas as carências de demonstração da *desproporção intolerável* entre o montante da taxa e os custos de produção do serviço público prestado, até porque este é de objecto de grande indeterminação e de *preços* incalculáveis em termos merceológicos.

Daí, que improceda, também, o recurso da impugnante ([13]).

Termos em que se nega provimento a ambos os recursos.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 40%.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Alfredo Madureira* (com a seguinte declaração voto o acórdão quanto ao conhecimento em primeiro lugar do recurso subordinado no pressuposto de que neste se questiona a competêncio do Tribunal.)*Benjamim Rodrigues* (voto vencido quanto ao conhecimento do objecto do recurso subordinado, porquanto improcedendo o recurso principal - solução a que adiro totalmente - não haveria que conhecer do recurso subordinado em virtude da recorrente apenas ter exercido o direito de recurso para o caso de não improceder o recurso principal e essa sua opção caber no principio dispositivo que suporte o exercício de direito de recurso).

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Interposição de recurso por oposição de julgados. Rejeição.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — É imprescindível a indicação no requerimento de interposição de recurso por oposição de julgados do acórdão fundamento - da Secção ou do Pleno respectivo.

2 — Não cumprindo o recorrente esta sua obrigação, é de rejeitar logo o recurso, não se impondo convite de aperfeiçoamento.

Rec. n.º 25 577 Recorrente: Fazenda Pública Recorrida: Maria da Saúde F. Velasco de Sousa Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel

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

Maria da Saúde Ferreira Velasco de Sousa. notificada do despacho do relator que não admitiu recurso para o Pleno da Secção do acórdão de fls. 70-74, requer, sob a pertinente invocação dos artigos 111º, 2, da LPTA e 700º do CPC, que sobre a matéria do mesmo recaia acórdão.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

É do seguinte teor o despacho reclamado:

([13]) Neste sentido, o Ac. deste tribunal, de 13.12.2000, rec. 25545.

No requerimento de fl. 77, vem a impugnante interpor recurso para o Pleno desta Secção do STA do acórdão de fls. 70-74, sob a invocação da alínea b) do artigo 30º do ETAF.

Sucede que neste normativo apenas se contempla "recursos de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo... "

Para recursos de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, rege a alínea b) do mesmo artigo 30º, que nos diz que são admissíveis (para o Pleno da Secção) se "relativamente ao mesmo fundamento de direito na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção ou do respectivo pleno."

Ora, o acórdão fundamento invocado pela impugnante é da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Como assim, claramente não se verifica o pressuposto processual da parte final da alínea b) do artigo 30º do ETAF.

Termos em que não admito o recurso em foco.

Pagará a impugnante a taxa de justiça de 5 000$00 - § único do artigo 5º, *ex vi* § 3º do artigo 6º, ambos da Tabela das Custas no STA.

Notifique.

(segue-se data e assinatura do relator).

Começa a reclamante por afirmar que "no plano formal, aceita na íntegra" a transcrita decisão, "pois ela não é merecedora de qualquer censura."

Porém, afigura-se-lhe que o "relator poderia ter convidado a reclamante a suprir o lapso formulado no requerimento de interposição de recurso quanto ao acórdão fundamento e posteriormente à junção do mesmo - art. 704º, n.º 1, do CPC; neste sentido, v. Ac. STJ de 21.3.1991, AJ, 17º-14.

Na verdade, só por lapso manifesto a recorrida invocou acórdão do TCA quando obre os presentes autos recaiu acórdão do STA."

Supomos que a reclamante terá em mente a alínea b) daquele n.º 1 para suporte legal do convite que entende lhe deveria ter sido feito pelo relator.

Nos termos da mesma, ao relator a quem o processo foi distribuído incumbe corrigir a qualificação dada ao recurso, o efeito atribuído à sua interposição, o regime fixado para a sua subida, ou convidar as partes a aperfeiçoar as conclusões das respectivas alegações, nos termos do n. º 4 do artigo 690º (sublinhado nosso).

E neste último dispositivo legal se estabelece que quando as conclusões faltem, sejam deficientes, obscuras, complexas ou nelas se não tenha procedido às especificações que alude o n.º 2 (normas jurídicas violadas, sentido com que, no entender do recorrente, as normas que constituem fundamento jurídico da decisão deviam ter sido interpretadas e aplicadas, norma jurídica que, no entender do recorrente, devia ter sido aplicada), o relator deve convidar o recorrente a apresentá-las, completá-las, esclarecê-las ou sintetizá-las, sob pena de não se conhecer do recurso, na parte afectada; os juízes-adjuntos podem sugerir esta diligência, submetendo-se a proposta a decisão da conferência.

Manifestamente, não é caso de aplicação de tais normativos, pois que não se perfilam conclusões, antes requerimento de interposição de recurso.

Porém, como se nota no acórdão desta Secção de 23 do corrente, "apesar da inexistência de norma expressa que preveja a possibilidade de serem proferidos despachos visando o aperfeiçoamento de requerimentos de interposição de recurso jurisdicional, não é de recusar

a sua aplicação nesta matéria, pois as razões, ligadas ao interesse em evitar que as partes percam a causa por motivos formais, que justificam que se formulem convites para correcção dos articulados, valerão relativamente a qualquer pedido que as partes formulem no processo."

E, mais à frente, aí se lê:

" ... como despachos de aperfeiçoamento devem entender-se os que visem corrigir erros de requerimentos apresentados pelos interessados, mas não a alteração do próprio conteúdo de pedidos devidamente formulados.

Isto é, uma coisa é o aperfeiçoamento dos requerimentos formulados que enfermem de deficiências formais visando suprimi-las, por forma a que os interessados possam atingir com eles os objectivos que pretendiam; outra coisa, substancialmente diferente, é o tribunal dar oportunidade às partes de substituírem requerimentos, formulando pedidos distintos daqueles que, com deficiências formais, formularam."

Pois bem, o requerimento em foco, no aspecto meramente formal, compagina-se com o estatuído no artigo 685º, 1, do CPC, por isso que não carece de correcção.

Onde a recorrente claudica é no requisito do recurso por oposição de julgados da indicação do acórdão fundamento, que, necessariamente, tinha de ser da mesma Secção ou do Pleno respectivo.

Voltando ao convocado acórdão de 23 do corrente, nele se realça que, "sendo obrigação do recorrente no recurso por oposição de julgados a indicação do acórdão que se entende estar em oposição com o recorrido, esta indicação é imprescindível no respectivo requerimento de interposição de recurso, uma vez que, se assim não fosse, estar-se-ia a conceder ao recorrente um maior período de tempo do que o previsto por lei para fundamentar um recurso desse tipo.

Isto mesmo está expressamente previsto no n.º 1 do art.º 765º do CPC, na, redacção anterior à reforma operada pelos Decretos-Leis n.ºs 329-A/95, de 12 de Setembro, e 80/96, de 12 de Dezembro, que este Supremo Tribunal Administrativo tem entendido, uniformemente, continuar em vigor nos contenciosos tributário e administrativo, por inexistirem normas aplicáveis nas leis processuais administrativas e tributárias."

Em seguimento do exposto, acorda-se em confirmar o despacho reclamado, indeferindo-se a reclamação.

Custas pela reclamante, com 15 000$00 de taxa de justiça.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes — Jorge de Sonsa.*

Acórdam de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Oposição à execução. Responsabilidade dos gerentes e administradores das sociedades de responsabilidade limitada. Artigos 13º do CPT e 2º n.º 1 do DL n.º 154/91, de 23.04. Aplicação no tempo.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O art. 2º n.º 1 do DL n.º 154/91, que aprovou e fez publicar o CPT e recomenda a aplicação imediata, aos processos pendentes, das respectivas normas, deve ser entendido como circunscrito apenas às de natureza ou carácter meramente adjectivo ou processual.

II — Não assim quanto ao disposto no art. 13º do CPT que, ao definir os pressupostos da responsabilidade dos gerentes e administradores das sociedades de responsabilidade limitada, assume inequívoca natureza substantiva, só se aplicando às obrigações cujos pressupostos ocorram depois da sua entrada em vigor.

Recurso n.º 25592, em que são recorrente Lee Doo Hieng e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso que interpusera da decisão do TT de 1ª Instância de Lisboa, 4º Juízo, 2ª secção, que, por sua vez julgara improcedente por não provada a oposição deduzida contra a execução fiscal n.º 86/3800 que contra si revertera para pagamento coercivo de dívida ao CRSS de Setúbal referente aos meses de Agosto e Novembro de 1983, dela interpôs recurso agora para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Oponente Lee Doo Heing, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do julgado, apresentou, afinal, as seguintes conclusões:

1ª - A execução fiscal à qual o ora recorrente deduziu oposição corria seus termos contra a Sociedade Fábrica de Tintas da Torre, S.A.R.L. e diz respeito a contribuições para a Segurança Social, no montante de 603.282$10 e juros de mora da quantia de 1.276.770$00, referindo-se a contribuições de Agosto e Novembro de 1983, Dezembro de 1984 e Janeiro e Fevereiro de 1985, tendo a execução revertido para o administrador, ora recorrente, por despacho de 10.08.1994, por força do artigo 13º nº1 do Código de Processo Tributário, como se afirma no despacho, considerando-se o oponente responsável subsidiário pela dívida em execução, nos termos do artigo 239º nº2 alínea a) do mesmo Código.

2ª - Na sua petição, o oponente alegou e aprovou que havia sido reeleito por um ano, administrador, em assembleia geral de 21.01.1983, tendo terminado o seu mandato, portanto, em Janeiro de 1984.

3ª - Portanto, não podia ser responsável pelas contribuições respeitantes aos meses de Dezembro de 1984 e Janeiro e Fevereiro de 1985, visto que já não era administrador e que, mesmo quanto às contribuições referentes aos meses de Agosto e Novembro de 1983, também não podia ser responsável, "em face das vicitudes porque a empresa passou, sem qualquer culpabilidade por parte do oponente.

4ª - Inquiridas as testemunhas, o oponente nas suas alegações manteve o mesmo entendimento.

5ª - Referiu, mesmo, que essa falta de culpabilidade, assente nos mesmos factos, já havia sido provada e reconhecida em vários processos, podendo citar, para além dos referidos no artigo 10º da petição nºs 25/90,

56/90 e 7/91 do 1º Juízo do Tribunal de 1ª Instância de Lisboa os nºs 107/91 e 56/92, também do 1ª Juízo e n.º 9/93, do 2º Juízo, e ainda, o nº 87/95, do 1º Juízo, cuja sentença, de 21.04.98, era a mais recente.

6ª - O oponente, embora referisse primacialmente como fundamento da oposição a falta de culpabilidade - e a isso estava obrigado, dado que a reversão foi decidida por despacho de 10.08.94, por força do artigo 13º nº1 do C.P.T., também alegou no n.º 10 da p.i. que nunca exerceu de facto a administração da sociedade, sendo esse facto abundantemente provado por depoimento das testemunhas inquiridas e salientando nas suas alegações apresentadas ao abrigo do art. 139º ex. vi *art. 293º do C.P.T.*

7ª - Portanto pode-se afirmar que mesmo com referência ao período em que era administrador de direito, nunca exerceu as funções de administrador de facto.

8ª - Aliás, já no processo de oposição n.º 87/95 que correu no 1º Juízo do Tribunal de 1ª Instância no qual os factos alegados foram precisamente os mesmos e a sua prova resultou do depoimento das mesmas testemunhas, foi decidido por sentença de 25.01.99, o que o oponente não exerceu de facto a gerência da sociedade devedora.

E ali se disse que o regime jurídico aplicável à situação era o constante do art. 16º do C.P.C.I., antes de complementado pelo D.L. n.º 68/87, de 9 de Fevereiro.

Em face de tal preceito legal, bastava que se provasse a gerência de direito no período da dívida que se presumia a gerência de facto incumbido ao administrador ilidir tal presunção.

E o oponente logrou ilidir a presunção da gerência de facto, decorrente da prova de gerência de direito, no período a que a dívida respeita.

9ª - O Venerando Tribunal Central Administrativo, no seu douto Acórdão de 16.05.2000, dá inteira razão ao Meritíssimo Juiz que julgou a oposição improcedente, nessa parte, porque deu como provado que o mesmo exerceu as funções de gerente de facto e de direito da sociedade durante todo o ano de 1983.

10ª - No entanto, o oponente logrou provar pelo depoimento das testemunhas que não exerceu as funções de administrador de facto.

11ª - Mas, seja como for, em termos de aplicação do direito, o douto Acórdão considera que atenta a data a que as dívidas se referem é do regime do art. 16º do C.P. C.I. que partirá a solução de direito.

12ª - Ora, quer na petição inicial, quer nas alegações apresentadas após a inquirição das testemunhas, quer na petição de recurso para o T.C.A., sempre o oponente invocou a falta de culpabilidade na falta de pagamento das contribuições para a Segurança Social (cf. nºs 9º e 12º da p. i. nº 4 das alegações apresentadas ao abrigo do art. 139º, ex vi art. 293º do C.P.T. e n.º 3º da petição de recurso para o T. C.ª).

E, como é óbvio, ao invocar-se a falta de culpabilidade estava a invocar-se a aplicação do art. 3º do C.P.T.

13º - A este respeito, deseja o oponente invocar aqui o Acórdão de 29.01.1992, da 2ª Secção desse venerando Supremo Tribunal, publicado em Acórdãos Doutrinais, n.º 372, a pag. 1323 e segs., portanto já após a entrada em vigor do novo Código de Processo Tributário que, no seu art. 13º continuou a responsabilizar os administradores e gerentes das empresas e sociedades de responsabilidade limitada por dívidas de contribuições e impostos "salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade se tornou insuficiente para satisfação dos créditos fiscais".

E, entendeu o Supremo Tribunal, nesse Acórdão, que o regime do artigo 13º mencionado é de aplicação aos processos pendentes, por força do art. 2º, nº1 do D.L. 154/91, que provou Código de Processo tributário e, portanto, de aplicação retroactiva.

E depois de fazer várias considerações sobre qual foi o reflexo operado no sistema de responsabilidade dos gerentes previsto no artigo 16º do C.P.C.I, pelo art. único do D.L. n. I 68/87 e que foi objecto de numerosas decisões do S.T.A., antes da entrada em vigor do C.P. T., em 1 de Julho de 1991, conclui por afirmar que ""isto que o artigo 2º nº1 do Decreto-Lei n.º 154/91, manda aplicar o novo Código aos processos pendentes e uma vez que o regime de responsabilidade dos gerentes administradores reveste a natureza material, de concluir é que o regime do art. 13º do C.P. T. é de aplicação retroactiva".

Donde resulta que perdeu interesse a questão de saber qual a aplicação do D.L. nº 68/87, no regime de responsabilidade dos gerentes.

"Não sofre dúvidas - continua - na verdade, que o regime do C.P. T. é aplicável aos processos de execução fiscal pendentes por dívidas de contribuições e impostos, quer estas tenham nascido antes, quer depois, da entrada em vigor do D. L. n.º 68/87." E é claro que as dívidas de contribuições e juros de mora devidos à Segurança Social têm o mesmo tratamento na reversão para os gerentes e administradores, por força do art. 13º do D.L. 103/80 de 9 de Maio, nos termos do qual a dívida a que respeita a oposição em causa reverteu para o ora recorrente.

Aliás, já o Dec-Lei n.º 68/87, englobava à responsabilidade prevista no artigo 16º do C.P.C.I. a prevista no art. 13 do D.L. n.º 103/80.

E não se conhece qualquer Acórdão do STA que tenha vindo alterar esta doutrina.

14º - E é interessante notar, também, que já no domínio do Dec. Lei n.º 68/87, o Dr. Vítor Faveiro, ex-Director-Geral das contribuições e Impostos e ilustre doutrinador de direito fiscal, no seu excelente estudo "A responsabilidade dos Gestores de Sociedades por dívidas ao Estado", entendia que aquele diploma era aplicável a todas as execuções fiscais pendentes ou que venham a ser visto que "a função do Dec-Lei n.º 68/87, foi meramente confirmativa de que o regime do artigo 16º do C.P.C.I. sendo de natureza processual pressupunha o regime de direito substantivo estabelecido no artigo 78º do Código das Sociedade Comerciais».

15º - De onde se pode concluir que, em face da matéria factual aceite nos autos como demonstrada no plano probatório, mostra-se perfeito o seu enquadramento jurídico no artigo 13º do Código de Processo Tributário.

Isto porque, conforme o entendimento do Venerando Supremo Tribunal Administrativo no seu Acórdão de 29.01.92, o regime do referido art. º 13º é de aplicação aos processos pendentes por força do artigo 2º nº1 do D.L. n.º 154/91, que aprovou o C.P.T. e, portanto, de aplicação retroactiva.

De onde resulta que, após a entrada em vigor do novo Código de Processo Tributário, perdeu interesse a questão de saber qual a implicação do Decreto-Lei n.º 68/87, no regime de responsabilidade dos gerentes e administradores.

E o regime do art. 13º do C.P. T. continua a ser aplicável às dívidas da Previdência, por força do art. 13º do D.L. 103/80 de 9 de Maio.

16º - Podemos concluir, finalmente, que no caso dos autos, o oponente não pode ser responsável subsidiário pelas dívidas em execução - contribuições para a Segurança Social, por um lado, porque à data da cobrança das respeitantes aos meses de Dezembro de 1984 e Janeiro e Fevereiro de 1985, já não era administrador; como aliás foi decidido pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância e confirmado pelo douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo. E, por outro lado, com às respeitantes aos meses de Agosto e Novembro de 1983,

também não pode ser responsável subsidiário, não só porque nunca exerceu de facto a administração da sociedade, como não teve qualquer culpabilidade na insuficiência do património social para o pagamento das dívidas.

Em contra-alegações oportunamente apresentadas em juízo o Exmº. Representante da Fazenda Pública sustentou o decidido e, pugnando pela improcedência do presente recurso, invoca a natureza substantiva do convocado art. 13º do C.P.T., que, por isso mesmo e nos termos do art. 12º do C.P.C., não tem aplicação retroactiva.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois mui douto e fundamentado parecer evidenciando o infundado do presente recurso, opinando pela confirmação do impugnado julgado.

Assim sufragando entendimento reiterado e pacífico desta secção que aponta no sentido de que a responsabilidade dos administradores e gerentes das sociedades de responsabilidade limitada é regulado pela lei vigente à data do facto gerador dessa mesma responsabilidade, pelo que, o regime do art. 13º do CPT, não tem aplicação retroactiva.

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

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

1 º - Contra a executada Fábrica de Tintas da Torre SARL foi instaurada execução fiscal para cobrança coerciva da quantia de 1 880 051$00 referente a dívidas ao CRSS de Setúbal relativas aos meses de Agosto e Novembro de 1983 Dezembro de 1984 Janeiro e Fevereiro de 1985 - cfr. fls. 7 a 8 dos autos.

2º - A execução foi mandada reverter contra o oponente Lee Doo por despacho de 10 08 1994 e o oponente foi citado para pagamento em 16 06 1995 - cfr. fls. 12.

3º - E deduziu oposição em 07 07 1995 - cfr. fl. 3.

4º - O oponente foi nomeado administrador da executada para o ano de 1983 em assembleia de 21 01 1983 levada registo em 15 03 1983.

5º - O oponente durante o ano de 1983 praticou actos de administração e de disposição na sociedade executada dirigindo a secção de cobrança e assinando toda a correspondência da mesma após a morte de Álvaro Marques que ocorreu em Outubro de 1982.

Com base nesta factualidade houve por bem julgar improcedente o recurso jurisdicional que então apreciava e, consequentemente, confirmar a sindicada sentença que, por sua vez, julgara também improcedente a oposição deduzida relativamente apenas às dívidas referentes aos meses de Agosto e Novembro de 1983.

É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões, conclusões que, nos termos dos arts. 684º e 690º do CPC, fixam, delimitando, o alcance impugnatório do respectivo recurso jurisdicional, se insurge mais uma vez o Oponente.

Não lhe assiste porém qualquer razão e o seu recurso mostra-se antes irremediavelmente condenado ao insucesso.

Na verdade e como bem proficientemente evidenciam quer a Recorrida Fazenda Pública nas suas contra-alegações, quer o Ilustre Procurador-Geral-Adjunto junto deste Supremo Tribunal no seu esclarecido parecer, ao contrário do sustentado pelo Recorrente, é agora seguro e certo que a jurisprudência deste Supremo Tribunal se fixou no sentido acolhido nas impugnadas decisões judiciais, isto é, de que o invocado art. 13º do CPT não só não têm natureza interpretativa, como, só se aplica às obrigações cujos pressupostos ocorram depois da sua entrada em vigor - 1 de Julho de 1991.

Já que o também invocado art. 2º n.º 1 do DL n.º 154/91, de 23.04, diploma legal que aprovou e fez publicar o referido Código de Processo Tributário, que, por sua vez, recomenda a aplicação imediata deste aos processos pendentes, há-de naturalmente ser entendido como circunscrito apenas às normas de natureza ou carácter meramente adjectivo.

E esta não é, manifestamente, a natureza do referido preceito, o dito art. 13º do CPT, que expressamente dispõe sobre os pressupostos da questionada responsabilidade dos gerentes e administradores das sociedades de responsabilidade limitada.

Veja-se, no apontado sentido, o acórdão do Pleno desta Secção, de 24.02.99, proferido no processo n.º 21.606, precisamente em apreciação de recurso jurisdicional, por oposição de julgados, mediante invocação como acórdão fundamento do aresto em que o Recorrente estriba a sua argumentação.

Em tudo o mais e uma vez que a discordância manifestada se traduz exclusivamente na proposta controvérsia acerca dos factos e juízos de facto em que o tribunal ora recorrido fundamentou a sindicada decisão de direito, importa concluir também pela sua improcedência, uma vez que, como é sobejamente sabido e reiteradamente afirmado pela jurisprudência deste Supremo Tribunal, este, enquanto tribunal de revista e nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª Instância, têm os seus poderes de cognição circunscritos à matéria de direito cfr. art.º 21º n.º 4 do ETAF.

E não se verifica, nem vem sequer alegada, qualquer violação do disposto no art. 722º n.º 2 do CPC, circunstância que, por si só, demanda se considere definitivamente assente e inalterável aquela factualidade.

Em face do exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando antes o acórdão com ele impugnado.

Custas pelo Recorrente, fixando a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto. Desistência da alegação de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos, que não constam da decisão recorrida, é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.

II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum *e não com o* quid decisum.

III — A desistência da alegação de facto constante das conclusões de recurso, posterior à respectiva apresentação, não releva para efeitos da competência hierárquica do tribunal.

Recurso nº 25.647. Recorrentes: José Manuel Carvalho Ally e Fazenda Pública. Recorridos: os mesmos. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. JOSÉ MANUEL CARVALHO ALLY, identificado nos autos, deduziu, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, oposição a uma execução fiscal que contra ele reverteu.

O Mmo. Juiz do 1º Juízo daquele Tribunal julgou a oposição apenas parcialmente procedente.

Inconformados, recorreram para este Supremo Tribunal, quer o oponente, quer a Fazenda Pública, tendo ambos apresentado as respectivas alegações.

Neste STA a EPGA emitiu douto parecer, sustentando que nas conclusões das alegações de recurso do oponente se consideram factos não estabelecidos na sentença, pelo que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

O oponente discorda, mas afirma retirar a conclusão em causa.

Colhidos os vistos legais, cumpre 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 arts. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32º, al. b) do ETAF:

"Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(. . .); 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 ETAF.

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

Vejamos então.

Escreve a EPGA no seu douto parecer:

"O oponente, na conclusão 8ª das suas alegações de recurso, refere factos não estabelecidos na decisão recorrida e dos quais retira conclusões jurídicas.

"Tal ocorre quando invoca que "o Estado não alega e, por isso, não prova a culpa do oponente".

Estamos efectivamente perante uma afirmação de facto, que não consta do probatório da sentença recorrida.

E da qual o oponente pretende retirar consequências jurídicas.

Do exposto, é legítimo concluir-se que o recurso versa também matéria de facto.

E o facto do oponente, ora recorrente, ter expressado intenção de desistir da conclusão em causa não tem consequências.

Na verdade, os pressupostos de que depende a competência do tribunal de recurso ficam definidos e estabilizados com a apresentação das alegações e respectivas conclusões, sendo irrelevante a restrição do objecto do recurso.

É esta a jurisprudência deste Supremo Tribunal ([1]).

Fica assim de pé uma afirmação de facto nas ditas conclusões das alegações de recurso, facto que não foi levado ao probatório.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

Competência que se estende também ao conhecimento do recurso interposto pela Fazenda Pública.

Pode entretanto o recorrente prevalecer-se do disposto no art. 47º, n. 2, do CPT.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto pelo oponente, ora recorrente, e, cumulativamente, do recurso interposto pelo representante da Fazenda Pública.

Custas por aquele recorrente , fixando-se a taxa de justiça em Esc. 15.000$00 e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Limão.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Receitas tributárias autárquicas. Taxa de licença de utilização. Impugnação Judicial. Reclamação graciosa necessária — art. 22º n.º 2 da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro.

([1]) Vide acórdãos de 2/5/91 (rec. n.º 12 742), de 21/1/98 (rec. n.º 22 046), de 3/11/99 (rec. n.º 25 174), de 2/6/99 (rec. n.º 22 057), de 25/1/00 (rec. n.º 23 300) e de 29/3/00 (rec. n.º 24 200).

Doutrina que dimana da decisão:

I — No domínio da Lei n.º 1/87, de 06-01, a impugnação judicial das taxas cobradas pelas autarquias dependia da prévia e necessária reclamação graciosa para os órgãos executivos daquelas.

II — Assim, só do eventual despacho que indeferisse aquela reclamação, era possível deduzir impugnação judicial.

III — Este regime legal vigorou até ao dia 01-01-99, altura em que foi substituído pelo agora consagrado no art. 30º da Lei n.º 42/98, de 06-08.

Recurso: 25 672. Recorrente: Solinca — Investimentos Turisticos, SA; Recorrida: Câmara Municipal do Porto; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso jurisdicional que antes interpusera da decisão do TT de 1ª Instância do Porto que, por sua vez, se declarou incompetente em razão da matéria para conhecer da impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação da Câmara Municipal do Porto relativa à emissão da licença de utilização por não ter sido previamente impugnada para o órgão executivo da autarquia local, dele apresentou agora recurso para esta secção do Supremo Tribunal Administrativo a recorrente, Solinca — Investimentos Turísticos, S.A., nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional e, pugnando pela revogação do julgado, formulou, a final, as seguintes conclusões:

1ª — *O processo de impugnação judicial tem a natureza e estrutura de um verdadeiro recurso contencioso de anulação (texto, n.º 1 - cfr. por todos, ac. STA, de 25/2/87, proc. 4183, AD, 311-1421*);

2ª — *Durante a vigência do DL 256-A/77, de 17/6, o sistema de interposição directa do recurso contencioso do actos administrativos junto da secretaria dos tribunais previsto no art. 35º da LPT A (e antes nos arts. 50 º do RSTA e 834 º do Cód. Adm.) foi substituído pelo sistema de* ***reclamação prévia necessária,*** *em que a petição de recurso era apresentada perante a autoridade administrativa recorrida, a quem cumpria sustentar ou revogar o acto impugnado dentro de um determinado prazo enviando em seguida o processo e instrutor a tribunal (art. 2º do DL 256-A/77*);

3ª — *O mecanismo da reclamação prévia surgia no art. 2º do DL 256-A/77 de 17/6 integrado no processo de reacção contenciosa, como momento prévio de apreciação da pretensão do particular (texto, n.º 2);*

4ª — O regime do contencioso das taxas municipais, no âmbito da Lei 1/79, de 2/1 e seu diploma complementar, DL 163/79, de 31/5 tinha as seguintes características (cfr. texto, n.ºs 3 e 4):

a) Revogação global e sistemática pela Lei 1/79 do anterior regime do contencioso tributário das receitas autárquicas;

b) *O sistema introduzido visou consagrar o princípio da unidade de regime do sistema contencioso fiscal — meios graciosos e contenciosos -, adaptando-o à especificidade decorrente de a liquidação cobrança das receitas (impostos e taxas) serem efectuados nos serviços municipais* (cfr. preâmbulo do DL 163/79);

c) ***As impugnações judiciais*** *das derramas municipais e dos impostos referidos na alínea a) do art. 5º da lei 1/79 eram deduzidas nos termos gerais previstos no Título III do CPCI: junto da repartição de finanças, dirigidas ao tribunal (art. 17º/1 da L 1/79);*

d) *Enquanto não estivesse concluída a transferência da liquidação e cobrança dos impostos de serviço de incêndios e turismo para a Administração Fiscal, mantendo-se a liquidação e cobrança pelos município (art. 6º/2 da Lei 1/79),* ***as impugnações judiciais daqueles tributos*** *seriam dirigidas aos tribunais das cont. e imp. e apresentadas perante o chefe da secretaria da câmara municipal, o qual desempenhava as funções do chefe da repartição de finanças, em matéria de instrução/preparação do processo e sua remessa ajuízo (cfr. arts. 17º/3 da L 1/79 e 1º, nºs 2 e 3º do DL 163/79);*

e) ***Em matéria de impugnação judicial de taxas e mais valias, o regime era similar ao previsto em d) impugnação dirigida ao tribunal, apresentada perante a câmara municipal que as liquidava e cobrava, desempenhando o chefe da secretaria da câmara municipal as funções cometidas pelo CPCI ao chefe da repartição de finanças, em matéria de instrução/preparação do processo e sua remessa a juízo*** *(art. 17º/3 da Lei 1/79 e 3º do DL 163/79 — neste sentido, A. J. Sousa e J. S. Paixão, Código de Processo das Contribuições e Impostos. 2ª ed., Coimbra, 1986, nota 36 ao art. 89º, p. 288).*

f) Em matéria de ***reclamações ordinárias ou extraordinárias*** *dos impostos e derramas previstos nas alíneas a) e b) do art. 5º da L 1/79, seguia-se o disposto no CPCl, com especialidade, no tocante aos impostos cuja transferência estava prevista no art. 6º/2 da L 1/79, de que a dedução da reclamação seria efectuada perante a câmara municipal, até à conclusão de transferência da liquidação e cobrança para as repartições de finanças desempenhando o chefe da secretaria da câmara municipal as funções cometidas pelo CPCI ao chefe da repartição de finanças (arts. 17/1 da Lei 1/79 e 1º, n.ºs 1 e 3 do DL 163/79);*

g) ***As reclamações ordinárias ou extraordinárias*** *das taxas e mais-valias eram apresentadas perante a câmara municipal que as liquidava e cobrava, desempenhando o chefe da secretaria da câmara municipal as funções cometidas pelo CPCI ao chefe da repartição de finanças* (arts. 17º/3 e 3º do DL 163/79).

5ª — *A segunda Lei das Finanças Locais, aprovada pelo* ***DL 98/84,*** *de 29/3, manteve o disposto no art. 17º da Lei 1/79, reproduzindo-o integralmente no seu art. 19º, mantendo-se também em vigor, sem quaisquer alterações, o disposto no DL 163/79 (art. 34º/2) - cfr. texto, n.º 5;*

6ª — *A terceira Lei das Finanças Locais,* ***Lei 1/87, de 6/1, em vigor,*** *manteve o contencioso fiscal das autarquias nos termos provindos da L1/79/DL 163/79, com ligeiras afinações de redacção a actualização da identificação dos tribunais competentes, resultante da criação dos tribunais tributários de 1ª Instância pelo ETAF (art. 111º do ETAF — cfr. texto n.º 6;*

7ª — *Em matéria de impugnação judicial de taxas, a redacção do n.º 2 do art.º 22º da Lei 1/87 corresponde à do art. 17º/3 da Lei 1/79, mantendo-se o regime instituído nesta lei e no DL 163/79: a impugnação é dirigida ao tribunal competente (agora TT.de 1ª instância) e entregue perante o órgão executivo da autarquia (câmara municipal, representada pelo seu presidente nos termos do art.º 53º/1/a) do DL 100/84), cumprindo ao chefe de secretaria da câmara o exercício das competências*

atribuídas pelo CPCI ao chefe da repartição de finanças (instrução do processo e remessa a tribunal) — cfr. texto, n.º 7;

De onde resulta que:

8ª — ***Durante a vigência do CPCI, a impugnação judicial de taxas locais nunca esteve sujeita a qualquer regime de reclamação graciosa prévia e necessária, que constituísse condição de admissibilidade*** (*cfr. neste sentido, por todos, A. J Sousa e I. S. Paixão, Código de Processo das Contribuições e Impostos, 2ª ed., Coimbra, 1986/1989, p. 288, nota 36 e 39) — cfr. texto, n.º 7;*

9ª — *A interpretação correcta, e que permite conferir um sentido útil à referência ao recurso na norma do n.º 2 do art. 22º da Lei 1/87 (idêntica ao nº3 do art. 17º da Lei 1/79) é a de que aquela menção* ***não tem aplicação ao processo de impugnação judicial das taxas,*** *no sentido de a impugnação implicar prévia reclamação graciosa, pois a referência tem de ser enquadrada no contexto do CPCI vigente em 1979, à data da criação da norma (cfr. texto, nºs 8 a 13):*

a) ou o recurso corresponde à impugnação judicial nos termos correntes, sendo nesse caso aplicável apenas à impugnação a interpor no prazo de 8 dias após a decisão da reclamação ordinária (art. 84º do CPCI);

b) *ou o recurso corresponde a recurso s.s., e seria aplicável apenas ao recurso contencioso do indeferimento do recurso hierárquico interposto do indeferimento da reclamação extraordinária (art. 88º do CPCI);*

c) *qualquer outra interpretação esvazia de sentido a norma, impondo uma impugnação judicial graciosa, seguida de um recurso sem cabimento ou forma legal prevista, que extingue a impugnação como meio contencioso de reacção contra a cobrança das taxas, violando o disposto no art. 205º da CRP, ao atribuir à Administração uma função jurisdicional;*

d) *a tese perfilhada pelo tribunal a quo cria uma diferenciação infundamentada entre a impugnação dos impostos e derramas e das taxas e mais-valias, que a lei não consente, e é contrariada pela intenção de unidade do sistema de contencioso fiscal visada pela Lei 1/79 e DL 163/79 e expressa na remissão da tramitação processual, operada no art. 3º deste último diploma para os arts. 1º e 2º e na aplicabilidade subsidiária do CPCI (art. 7º);*

l0ª — *A entrada em vigor do* ***CPT*** *não alterou o regime do contencioso das taxas municipais e o teor do art. 22º/1 da Lei 1/87 e DL 163/79, que se mantiveram, tendo para mais o processo de* ***impugnação judicial*** *passado a incorporar, no seu início e antes da remessa do processo a tribunal uma fase de reclamação graciosa similar à antes prevista no art. 2º do DL 256-A/77,em que, após a entrega da petição perante o executivo municipal, cumpre ao presidente da câmara manter ou revogar o acto impugnado (cfr. texto, nºs 14 a 16, neste sentido, A.J. Sousa e I. S. Paixão* ***Código de Processo Tributário****, 2ª ed., Coimbra, 1992, p. 326 nota 6; ou 3ª ed. p. 344);*

11ª — *A impugnante, ora recorrente actuou em conformidade com o disposto no art. 22º/2 da Lei 1/87, procedendo à entrega da petição junto de executivo camarário, dirigida ao tribunal, tendo os serviços camarários procedido à instrução do processo e o executivo mantido o acto enviando-o a tribunal;*

12ª — *Pelo que fica novamente patente o erro de interpretação do disposto no art. 22º/2 da Lei 1/87 em que incorreu o aresto recorrido, ao considerar que o acto de liquidação da taxas impugnado não poderia ser objecto de impugnação judicial sem que existisse prévia a autónoma impugnação judicial;*

13ª — *O aresto recorrido violou ainda (cfr. texto, nºs 17 a 20):*

a) *a norma do art. 68º/3 do DL 445/91, de 20/11 (regime do licenciamento de obras particulares) que prevê que a impugnação das taxas liquidadas em processos de licenciamento de obras — incluindo licenciamento de utilização — se faça para o tribunal tributário de 1ª instância, de acordo com o disposto no CPT;*

b) *o art. 22º/2 da 11/87, uma vez que a impugnante deduziu a impugnação perante o órgão executivo do município em tempo, peticionando o seu envio ao tribunal tributário de 1ª instância competente, o que a CMP fez, após cumprimento do disposto nos arts. 129º e 130º do CPT;*

c) *Ainda que, por mera hipótese e sem conceder, a interpretação do art. 22º/2 proposta pela sentença recorrida fosse admissível, ela sempre estaria preenchida no caso vertente, uma vez que a recorrente reclamou a anulação da aplicação do agravamento previsto no art. 14º do Regulamento Municipal de Taxas em 25/5/94, de que foi notificada logo em seguida, não tendo a CMP decidido a pretensão no prazo previsto no art. 125º do CPT, e tendo a impugnação sido apresentada em 12/9/94 (cfr. Doc. 2 junto à p.i.).*

14ª — *A interpretação do art. 22º/2 da Lei 1/87 perfilhada pelo tribunal a quo é materialmente inconstitucional, violando o direito à sindicabilidade contenciosa dos actos administrativos lato sensu previsto no art. 268º/4 da Constituição e o direito à tutela judicial efectiva consagrado no art. 20º do mesmo diploma (cfr. texto, nºs 21 a 24).*

Em contra-alegações oportunamente apresentadas em juízo a recorrida Cãmara Municipal do Porto, sustentou o decidido, reclamando a sua confirmação.

E o Ex.mo Magistrado do Ministério Publico junto deste Supremo Tribunal emitiu, depois, mui douto e fundamentado parecer pronunciando-se também pelo não provimento do recurso com base no sufragado entendimento de que essa é a jurisprudência desta Secção e que a tanto não obstava a verificada circunstância de, no requerimento de fls. 3 se ter feito referência ao art. 22º da Lei n.º 1/87 e se haver expressamente requerido que a impugnação judicial fosse *" devidamente instruída pelos serviços camarários com o respectivo processo instrutor e posteriormente remetida a impugnação para o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto."*.

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

De harmonia com o disposto nos artigos 713º n.º 6 e 726º do CPC e por não controvertida, dá-se aqui por reproduzida a matéria de facto fixada pelas instâncias.

E, com base nela, o Tribunal Central Administrativo, apreciando o recurso jurisdicional que a ora Recorrente interpusera da sentença do TT de 1ª Instância, houve por bem decidir pelo improvimento deste e consequente confirmação do impugnado julgado, embora mediante díspar fundamentação jurídica.

Considerou-se, com efeito e ao contrário do que se afirmava na sentença do TT de 1ª Instância, que a apurada circunstância de a Recorrente não ter utilizado previamente a reclamação contra a questionada liquidação pela Câmara Municipal do Porto perante os órgãos executivos desta autarquia não demandava, como vinha decidido, a incompetência em razão da matéria do tribunal então recorrido, Mas integrava, antes, pressuposto processual ou condição de procedibilidade de que a convocada lei — o art. 22º da Lei n.º 1/97, de 6 de Janeiro — fazia depender, necessariamente, a intervenção eficaz

dos tribunais, obstando assim e por si só a que estes conhecessem do mérito da causa, consubstanciando destárte excepção dilatória inominada (arts. 493º n.º 2 e 494º do CPC) que demandava contudo o mesmo efeito jurídico, a saber, a absolvição da instância da recorrida Câmara Municipal do Porto.

Assim e mais se tendo aduzido que:

"*Esta interpretação do art. 22º n.º 2 da citada Lei n.º 1/87, sufragada pelo Tribunal* a quo; *acompanhada pela jurisprudência dos nossos tribunais superiores, como acima se deu conta, e também por este Tribunal, nas decisões tomadas em casos similares, não é desconforme a qualquer preceito ou princípio constitucional, designadamente ao comando da norma do art. 268º n.º 4 da Constituição da República Portuguesa já que tal garantia constitucional não obsta a que a lei imponha a necessidade de impugnação administrativa prévia de certos actos administrativos praticados por subalternos..., nem exija uma necessidade concreta de protecção judicial do particular por vezes inexistente em casos de actos já constituídos mas ainda não eficazes sendo esse o sentido e o alcance actual do art. 25º da LPTA ao exigir que os actos sejam " definitivos e executórios*".

E que:

"*... em contrário do afirmado pela R. na alínea c) das suas conclusões, o escrito cuja matéria foi levada à alínea e) do probatório nunca pode configurar a "reclamação/impugnação administrativa", prévia, necessária, prevista naquela norma ... por se reportar a uma coima ... correspondente ao pagamento de uma taxa equivalente ao décuplo da taxa normal ..., cuja notificação da liquidação é posterior à data da entrada daquele requerimento na Câmara Municipal do Porto...*",

Não tinha este também a, virtualidade de integrar o questionado pressuposto processual.

É contra o assim decidido que se insurge mais uma vez a Recorrente nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, conclusões que fixam delimitando o respectivo alcance impugnatório - cfr. arts. 684º e 690 do CPC.

Não lhe assiste porém qualquer razão e o seu recurso mostra-se antes irremediavelmente condenado ao insucesso.

Com efeito, compulsadas as conclusões ora apresentadas e as que constam do recurso antes interposto para o Tribunal Central Administrativo — cfr. fls. 72 v.º a 75 v.º dos autos -, importa concluir que, aquelas, destas são integral reprodução, nada de novo se tendo consequentemente aduzido em abono da tese que lhes subjaz.

Daí que sejam ainda as mesmas as questões de direito colocadas, a saber,

a) se a impugnação judicial de taxas e mais valias previstas no n.º 2 do art.º 22º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, está sujeita a reclamação/impugnação administrativa, prévia e necessária, perante o órgão executivo da autarquia;

b) qual o efeito da sua eventual omissão; e, por fim,

c) se o escrito cuja cópia consta de fls 13 dos autos configura aquele procedimento gracioso.

E o sentido do decidido pelo sindicado acórdão do TCA em qualquer dos seus segmentos não merece qualquer reparo ou censura.

Com efeito, as pronúncias decisórias emitidas sobre as duas primeiras questões, traduzem, sem mácula, o acolhimento da jurisprudência que, de forma reiterada, constante, pacífica e uniforme vem afirmando esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, como nele convenientemente se evidencia e como não deixou de salientar também o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal.

Vejam-se, entre outros, os acórdãos desta Secção de 28.01.98, processo n.º 21.770, in *Acórdãos Doutrinais,* 440/41 — 1101, de 12.02.97, processo n.º 21.289, de 03.11.99, processo n.º 22.949 e do Pleno da Secção de 12.05.99, processo n.º 21.289.

É certo porém que, nalguns casos, este Supremo Tribunal veio a dar por verificado o questionado pressuposto processual e consequentemente decidiu no sentido de ordenar o conhecimento de mérito das respectivas impugnações — cfr. acórdão de 22.11.2000, processo n.º 25.344, de 03.11.99, processo n.º 24.016, de 09.11.99, processo n.º 23.544 e de 05.04.2000, processo n.º 24.502 -.

Fê-lo porém no verificado e declarado pressuposto de que, nestes casos, emergia do probatório que " os autos foram processados como se de um procedimento gracioso se tratasse, com diversas informações e pareceres dos serviços, *culminando com um despacho do próprio Presidente da Câmara, de " concordo " sobre informação dos mesmos no sentido do indeferimento do pedido impugnatório*." (sublinhado nosso).

Circunstâncias que, aqui, manifestamente, se não verificam ocorrer.

E no que concerne à terceira questão colocada — a de saber se o escrito de fl. 13 configura ou não aquele processo gracioso, é também manifesto que lhe não assiste igualmente razão.

Na verdade, como não deixou de se evidenciar no impugnado aresto e ao contrário do sustentado pela Recorrente, tal como emerge aliás do probatório [cfr. alínea e)], probatório que este STA, enquanto tribunal de revista, não pode sindicar (art.º 21º n.º 4 do ETAF), aquele escrito nunca poderia consubstanciar ou integrar a impugnação graciosa, prévia e necessária de que a convocada lei (art.º 22º n.º 2 da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro) faz condicionar a admissibilidade e prosseguimento da impugnação judicial,

Pois, como se anotou, se reporta antes a documento apresentado em data posterior à da apresentação do requerimento inicial e nele mais se não pede do que a eventual aplicação de determinada taxa pela emissão da licença de utilização.

Porque assim, de harmonia com a invocada jurisprudência e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juízes deste Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando o impugnado julgado.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta Queiroz — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Reversão. Falência. Massa falida. Suficiência de bens para pagamento de uma dívida fiscal não reclamada. Consequências.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Face ao disposto no art. 167º do CPCI, na redacção do DL nº 177/86, de 2/7, não seriam instaurados novos processos de execução fiscal, após proferido despacho a que se referia o art. 8º do processo especial de recuperação de empresa, ou declarada a falência ou a insolvência.

II — Instaurado, entretanto, um qualquer processo, será o mesmo de imediato sustado.

III — Porém, se decretada a falência, e a massa falida apresentar saldo positivo, que se destina ao pagamento de várias dívidas, não é possível a reversão contra o responsável subsidiário se, entretanto, já depois de findo o processo de falência, vier ser reclamada uma dívida fiscal, que não foi atempadamente reclamada na falência, sendo que, à data da reclamação, já não existiam bens.

Recurso n.º 25 691, em que são recorrente Fernando dos Santos Borges e recorrida a Fazenda Pública. Relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **FERNANDO DOS SANTOS BORGES**, identificado nos autos, opôs-se a uma execução fiscal que contra si reverteu.

Alegou fundamentalmente que a originária devedora, entretanto declarada falida, tinha bens suficientes para solver a divida fiscal, se esta tivesse sido aí atempadamente reclamada. Alega ainda que não foi por culpa sua que o património da originária executada se tornou insuficiente para o pagamento das dívidas fiscais.

O Mmo. Juiz do 2º Juizo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a oposição procedente.

Inconformado, o representante da Fazenda Pública interpôs recurso da sentença para o Tribunal Central Administrativo.

Este concedeu provimento ao recurso.

Inconformado, o oponente trouxe recurso para este Suprem tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. O aliás douto acórdão recorrido — na parte em que julgou a oposição oportunamente deduzida improcedente quanto a dívidas da "NORTRACTOR, Ld." ao Centro Regional de Segurança Social do Porto — não pode manter-se, pois consubstancia uma solução que não consagra a única justa e rigorosa interpretação e aplicação ao caso "sub judice" das normas legais e dos princípios jurídicos competentes.

II. É patente que aquela decisão violou frontalmente o disposto nos arts. 16º e 176º do CPCI, nos arts. 239º e 286º do CPT, e no art. único do DL nº 68/87, de 9/2, o primeiro e o último vigentes ao tempo em que os factos em causa ocorreram.

III. A douta e bem elaborada sentença proferida pela 1ª Instância consagra a única exacta e rigorosa solução do caso e não violou qualquer preceito legal, sendo inteiramente certas e pertinentes a argumentação e as considerações em que se baseia.

IV. Oportunamente a digna representante da Fazenda Pública não contestou a oposição deduzida pela ora recorrente.

V. De entre a matéria de facto provada referida na parte inicial da douta sentença da 1ª Instância, consta expressamente:

— a "NORTRACTOR, Ld." foi declarada falida em 25/5/87 (sociedade originária devedora;

— a partir dessa data, a sociedade cessou a actividade;

— em 15/4/88 foi proferida sentença de graduação no processo de falência;

— em 29/10/98 o Tribunal Cível do Porto, onde correu termos o processo de falência da sociedade, informou não haver sobras do produto da venda dos bens da massa falida e ordenou-se a reversão contra os responsáveis em 10/11/88;

— os créditos de custas aí reclamados foram graduados em 1 º lugar, seguindo-se-lhe em 2º lugar o crédito do Banco Pinto & Sotto Mayor, Banco Nacional Ultramarino e Banco Português do Atlântico, em 3º lugar os créditos por impostos de mais-valias e transacções;

— o saldo apurado, após precipuidade, da massa falida foi de esc. 31.648.312$50.

VI. A indicação dos factos que o Tribunal deu como provados, constante do nº 2 das doutas alegações apresentadas no requerimento formulado pela digna Representante da Fazenda Pública peca por defeito.

VII. Verdadeiramente feio, triste e lamentável é que a recorrente haja omitido, como omitiu, os factos contidos na douta sentença em causa, relativamente à graduação dos créditos reclamados no processo de falência da "NORTRACTOR, Ld." e, mais importante ainda, ao "saldo apurado, após precipuidade, da massa falida", o qual foi de Esc. 31.648.312$50.

VIII. O recorrente louva-se inteiramente na douta e bem explicitada argumentação constante da sentença em apreço proferida pelo Mm. Juiz do Tribunal de 1ª Instância.

IX. A exacta e pertinente fundamentação da douta sentença em causa afasta, por si só, qualquer hipótese de considerar sequer a viabilidade da procedência da injusta, infeliz, inédita e, salvo o devido respeito, ilógica e absurda argumentação do acórdão ora em apreço, o qual finge habilmente esquecer os factos dados como provados que interessam e relevam para a decisão do caso.

X. No caso *sub judice,* não se verificou "insuficiência dos bens" da originária devedora para o pagamento da dívida exequenda.

XI. Verificou-se, isso sim, manifesta suficiência dos referidos bens.

XII. Inegável é que, tendo a massa falida apresentado um saldo positivo, após precipuidade, de esc. 31.648.312$50, esta quantia teria sido mais do que suficiente para a AF ter possibilidade de haver recebido as quantias exequendas em causa.

XIII. Se o Estado "injustificadamente" se "absteve de reclamar o pagamento" dos créditos em apreço, à custa da massa falida "só de si o Estado se pode queixar...!".

XIV. É de notar que, conforme ficou provado e consta da douta sentença da Instância, os créditos de custas e os créditos por impostos de mais valias e transacções que foram devidamente reclamados no processo de falência da originária devedora "NORTRACTOR, L.da", foram graduados nos lugares que respectivamente, lhes competiam.

XV. Se o Estado houvesse reclamado os créditos objecto da execução contra o oponente e ora recorrente, é óbvio que os mesmos teriam por ele sido recebidos! É de salientar que os credores comuns receberam uma percentagem significativa dos respectivos créditos!

XVI. Verdade é que os créditos exequendos não foram reclamados no processo de falência.

XVII. É verdadeiramente incompreensível e injustificável o argumento, constante do aliás douto acórdão recorrido, de que "à data da reversão não havia sobras do produto da venda dos bens da massa falida...".

XVIII. Na realidade, nessa data não havia sobras do produto de tal venda pois que, nessa data — 10/11/98 — fora já liquidada a massa falida da "NORTRACTOR, L.da", e fora já apurado o respectivo saldo positivo de 31.648.312$50, isto sem que o Estado houvesse reclamado os créditos objecto da execução em causa contra o oponente e ora recorrente!

XIX. Tal facto constitui a causa determinante e o justo fundamento da procedência das oposições que têm sido deduzidas pelo ora recorrente e pelos restantes ex-gerentes da "NORTRACTOR, L.da" em outros processos de execução por reversão de diversas dívidas fiscais desta sociedade, procedência aquela que não tem sido objecto de qualquer recurso por parte da Fazenda Pública.

XX. O aliás douto acórdão recorrido violou frontalmente o disposto nos arts. 16º e 176º do CPCI, nos arts. 239º e 286º do CPT e no artigo único do DL nº 68/87, de 9/2, o primeiro e o último vigentes ao tempo em que ocorreram os factos em causa.

Neste STA, o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto assente no acórdão recorrido:

A) Foi instaurada execução por dívida de quotizações ao Fundo de Desemprego de Março de 1981 a Novembro de 1985 e Contribuições ao CRSS de 1984 a 1985, no montante de 6.912.433$00 contra a firma NORTRACTOR, Comércio e Indústria de Máquinas para Construção, L.da.

B) Em 29/10/98, o Tribunal Cível do Porto, onde correu termos o processo de falência da sociedade, informou não haver sobras do produto da venda dos bens da massa falida e ordenou-se a reversão contra os responsáveis em 10/11/98.

C) O oponente, na sequência de tal despacho, foi citado para a execução como responsável subsidiário, em 19/11/98.

D) A sociedade Nortractor, Ld., foi declarada falida em 25/5/87.

E) A partir dessa data a sociedade cessou a actividade.

F) Em 15/4/88 foi proferida sentença de graduação no processo de falência.

G) O saldo apurado, após precipuidade, da massa falida foi de esc. 31.648.312$00.

H) Os créditos de custas aí reclamados foram graduados em 1º lugar, seguindo-se-lhe, em 2º lugar, o crédito do Banco Pinto & Sotto Mayor, Banco Nacional Ultramarino e Banco Português do Atlântico, em 3º lugar os créditos por impostos de mais valias e transacções.

I) O oponente era gerente da executada.

3. Sendo estes os factos vejamos agora o direito.

A tese seguida no acórdão recorrido é a seguinte: à data da reversão não havia bens suficientes (nem quaisquer bens) da sociedade originária devedora. E porque assim, a reversão seria válida.

Que dizer?

Vejamos.

A execução foi instaurada no ano de 1990.

À data estava em vigor o art. 167º do CPCI, na redacção do DL nº 177/86, de 2/7, cujo corpo do artigo rezava assim:

"Proferido o despacho a que se refere o art. 8º do processo especial de recuperação da empresa e de protecção dos credores ou declarada a falência ou a insolvência, não serão instaurados processos de execução fiscal e serão sustados os que se encontrem pendentes".

Este preceito tem hoje correspondência no art. 180º, 1, do CPPT, que dispõe:

"Proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração".

Este normativo tem igualmente consonância com o nº 1 do art. 264º do CPT, que dispunha:

"Proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de processo de recuperação da empresa ou declarada a falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração".

Que consequências da instauração da execução naquela data?

Entendemos que aquilo que aquele preceito veio a consagrar teve como escopo evitar o prosseguimento autónomo da execução.

Assim, instaurada que foi a execução a mesma devia ser imediatamente sustada, com a remessa do processo para o tribunal da falência.

Se tal remessa ainda fosse possível — vide art. 1241º do CPC na redacção então vigente.

Isto para dizer que entendemos que a instauração da execução não foi ilegal. Porém, o processo deveria ter ser imediatamente remetido para a falência.

E não foi.

Que consequências?

Como resulta do probatório, o saldo apurado, após precipuidade, da massa falida foi de esc. 31.648.312$00 — al. g) do probatório.

Quer isto dizer que, se atempadamente reclamada a dívida exequenda, esta haveria de ser atendida no respectivo pagamento, obtendo por certo pagamento total ou parcial.

Na óptica do oponente — ora recorrente — pagamento total, por gozar de privilégio.

Não importa aqui e agora determinar em que lugar a dívida em causa deveria ser graduada.

Mas é uma evidência que, se atempadamente reclamada tal dívida, eventualmente o recorrente não estaria a ser demandado por essa dívida. Ou pelo menos pela sua totalidade.

E daí?

É justo dizer-se não ser razoável fazer reverter contra o oponente uma execução, sendo que à data da declaração da falência a recorrente tinha bens eventualmente suficientes para pagamento da divida exequenda.

Resulta de todo o exposto o seguinte:

À data da falência a massa falida tinha bens suficientes para pagamento total ou parcial da dívida exequenda.

Porém, quer à data da instauração da execução, quer à data da reversão, a sociedade originária executada não tinha quaisquer bens? Que consequências?

Qual o momento a que se devia atender para aferir da existência ou não de bens para possibilitar a reversão, que tem assento legal no art. 146º do CPCI?

Pois bem.

Temos para nós que, na hipótese dos autos, haverá de se atender necessariamente ao momento em que foi apurado o saldo da massa falida.

Como resulta do probatório e já foi anteriormente referido, a massa falida apurou um saldo positivo de 31.648.312$00 — al. g) do probatório.

Ora, assim sendo, e porque esta é, na nossa óptica, a interpretação razoável, há-de concluir-se que não era possivel a reversão.

Impunha-se à Fazenda Pública reclamar atempadamente o seu crédito, instaurando no momento certo a respectiva execução.

Não o fazendo, *sibi imputet.*

Não pode é o responsável subsidiário ser responsabilizado pela incúria da administração. Que, de outro modo, poderia, se diligente, recuperar a totalidade ou parte do seu crédito através da própria massa falida e, nesta última hipótese, após se detectar a eventual insuficiência de bens, fazer reverter, então sim, contra o responsável subsidiário a respectiva execução.

Sendo ilegal a reversão, a oposição procede, procedendo igualmente o recurso.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido, e ficando a valer, na ordem jurídica, a sentença proferida em 1ª instância.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

IRS — 1996. TNI. Incapacidades. Deficiência. Benefício fiscal. Arts. 25º nº 3 e 80º nº 6 do CIRS e 44º nº 5 do EBF. Decs-Leis 341/93 e 202/96.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O Dec-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cfr. o seu preâmbulo, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

2 — O Dec-Lei 202/96, de 23/Out, adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a "disfunção residual", pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela nº 5 al. e) das ditas Instruções.

3 — Assim, é legal a recusa, pela Administração Fiscal, de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do Dec-Lei 202/96, com referência ao IRS de 1996, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.

4 — Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unidade da Administração Pública.

Recurso n.º 25.786. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: José Manuel Fernandes da Silva e mulher. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1ª Instância de Braga, proferida em 11/07/00, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOSÉ MANUEL FERNANDES DA SILVA contra a liquidação de IRS de 1996.

Fundamentou-se a decisão, em que o atestado médico junto pelo contribuinte constitui decisão do órgão da Administração - autoridade de saúde - que, ao abrigo de normas de direito público, visa produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, documentando um acto administrativo, tal como vem definido no art. 120º do CPA e, não sendo nulo nem tendo sido revogado, produz os seus efeitos desde a data em que foi praticado - art. 127º do mesmo diploma.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"A - A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art. 371 º do CC, não exclui que as **declarações de ciência** neles documentadas possam ser **questionadas,** nomeadamente se produzidas com **erro na formação da vontade.**

B - **O acto** documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente **instrumental** relativamente ao acto tributário, inquinado de **nulidade,** invocável a todo o tempo.

C - A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade **revogaram o critério** ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta **oposição à lei de Bases - nº 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (nº 1 do art. 2º),** atribuindo deficiências a pessoas que **após correcção óptica, não** apresentam qualquer situação de **desvantagem, não tendo** por isso **défice funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade.**

D - Para **efeitos fiscais,** a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s.p., sendo a sua **situação pessoal e familiar,** aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto, **nº 7 do art. 14º do CIRS.**

E - Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e **constatar com rigor das situações dedutíveis** e da regularidade da sua **comprovação,** solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art. 119º do CIRS.

F - Com total respeito pelo princípio da **verdade material** que informa a **justiça fiscal** e pelo **princípio da igualdade** consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do **interesse público.**

G - Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o *iter* cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Assim não entendendo e anulando a liquidação por nela não ter sido tomado em conta o impugnante como deficiência para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no nº 1 do artigo 371º do CC, nº 1 do art. 13º da CRP, nº 7 do art. 14º e nºs 1 e 3 do art. 25º do CIRS e nºs 1 e 5 do artº 44º do EBF, impondo-se a sua revogação a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente".

O impugnante não contra-alegou.

O Exmº magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido da incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, conforme às preditas conclusões C) e G).

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência do STA para conhecimento do recurso.

Competência que - adiante-se desde já - no caso concreto se verifica.

Na verdade, o vertido na conclusão C) encontra apoio no ponto 2 do probatório, onde se faz referência à circular nº 22/DSO, de 12/12/95 e anexo I (instruções gerais), que revogou o critério anterior ali referido e a expressão "causador de graves injustiças sociais e desigualdades" é puramente abstracta, querendo expressar, como se conclui das alegações, que seriam consideradas deficientes pessoas com a deficiência já corrigida.

E a conclusão G) apenas pretende concluir que o acto está fundamentado o que constitui matéria de direito.

Quanto ao mais:

Em sede factual, vem apurado que:

"1 - O(a) impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1996, dizendo-se nela portador(a) de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico que juntou, do teor do de fl. 15, provindo aquela invalidez de hipovisão.

2 - Na sequência disto, a administração fiscal (AF) notificou o(a) impugnante nos termos do ofício de fl. 13, dizendo-lhe além do mais, que **"nos termos do nº 7 do art. 14º do CIRS a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos, nela se incluindo a deficiência, é aquela que vigorar em 31 de Dezembro do ano a que o imposto respeita, ou seja, avaliada à luz das instruções transmitidas pela circular nº 22/DSO, de 15.12.95 e anexo I (instruções gerais), alínea c) do normativo legal atrás mencionado"** (destaque nosso);

3 - O(a) impugnante não apresentou o documento ali referido, tendo então a AF alterado os elementos por ele(a) declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa."

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do grau de 60% e que aquela seja devidamente comprovada pela entidade competente cf. arts. 25 nº 3 e 80º nº 6 e 44º nº 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1996.

A Lei 9/89 de 02 Maio fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de "pessoa com deficiência" e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, bem assim, dever o sistema fiscal "consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade" - art. 25º.

Por sua vez, o Dec-Lei 341/93, de 30/09 aprovou a TNI, que, perpectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cf. o respectivo preâmbulo era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec-Lei 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se - cfr. o respectivo preâmbulo - a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto não fosse criada uma nova e específica), para o que se tornava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis, só relevando agora a "disfunção residual", devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros) o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela nº 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec-Lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham - nº 5 al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15%.

E foi, portanto, nesta perspectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, tem cobertura legal - está em causa, repete-se, o IRS de 1996.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, consequentemente se mantendo erecta a liquidação impugnada.

Custas pelo impugnante, mas só em 1ª Instância.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Constitucionalidade do art. 286º do CPT. Confirmação do julgado e fundamentos da decisão impugnada.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — No art. 286º do CPT apenas vem consagrada uma forma de preclusão do direito de impugnar judicialmente as ilegalidades em concreto da liquidação, a qual não pode deixar de considerar-se um condicionamento constitucionalmente legítimo do exercício daquele direito, porquanto do mesmo não resulta a inviabilização da tutela jurisdicional efectiva dos actos tributários.

2 — Sempre que este Supremo Tribunal confirme inteiramente e sem qualquer declaração de voto o julgado recorrido, quer quanto à decisão, quer quanto aos respectivos fundamentos, pode o acórdão produzido limitar-se a negar provimento ao recurso, remetendo para os fundamentos da decisão impugnada.

Recurso nº 25 831. Recorrente: A. Quintela, Ldª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o acórdão do TCA que negou provimento ao recurso por si interposto da decisão do TT de 1ª Instância de Setúbal que havia rejeitado liminarmente a oposição à execução fiscal para cobrança coerciva da quantia de 1.739.871$00 proveniente de Sisa, juros compensatórios e custas, veio A. Quintela, Ldª, recorrer concluindo a sustentar que:

- alegou a Rte. em 1ª Instância que o Estado, por ser Estado não pode colocar o devedor em posição de não se poder defender da ilegalidade ou irregularidades na interpretação e execução da lei, o executado tem o direito de se defender nos termos da lei processual; criar uma lei de excepção para o Estado, na qualidade de exequente de uma dívida, torna essa lei inconstitucional, pois ofende a legalidade de direitos perante a lei e viola os arts. 16º, 18º, 20º e 22 da CRP;

- decidiu o acórdão em recurso que antes da execução, houve expediente administrativo em que a Rte. se podia defender em matéria de facto, e assim, está condenada porquanto não se defendeu; porém, só os Tribunais, e não a administração pode obter decisão transitada em matéria de facto;

- há especificidade e protecção especial na exigência das eventuais dívidas pelo Estado, o que torna inconstitucional quer o art. 286º CPT que as aceita, quer todo o CPT, violando os arts. 16º, 18º, 20º e 22º da CRP;

- devendo ser considerado o art. 286º do CPT inconstitucional.

Não houve contra-alegação.

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que o recurso não merece provimento de acordo com a jurisprudência pacífica da Secção que sustenta que a inconstitucionalidade das normas do art. 286º do CPT, não se verifica.

O acórdão recorrido entendeu que não era em sede de oposição à execução que se iria discutir a legalidade da dívida exequenda; esta resultou da condenação em processo de transgressão e a Rte. teve oportunidade de apresentar a sua defesa antes de ser condenada e mesmo após a condenação ainda poderia ter interposto recurso da mesma, não havendo assim qualquer limitação ao direito de defesa ao não se admitir, na oposição e nos termos do art. 286º do CPT, a discussão da ilegalidade em concreto da dívida exequenda. A Rte. tinha meios para reagir contra tal liquidação antes da instauração da execução, não se verificando a inconstitucionalidade do art. 286º. O acórdão recorrido, entendeu ainda que a factualidade alegada na oposição não integrava nenhum dos fundamentos de oposição previstos no art. 286º do CPT, pelo que a oposição tinha de ser rejeitada como o foi nos termos do disposto no art. 291º/1/b) do CPT.

Cumpre decidir.

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

A oponente insiste na alegação da inconstitucionalidade do art. 286º do CPT , mormente porque lhe teriam sido cerceados os meios judiciais de reacção contra as pretensas ilegalidades cometidas nos actos constitutivos da dívida exequenda, não compondo a constitucionalidade em causa o eventual emprego dos expedientes administrativos enunciados na decisão em recurso.

Todavia, o que foi referido nesta decisão e deriva dos dispositivos legais nomeados é que a recorrente tinha ao seu dispor meios processuais, no processo de transgressão e em recurso da decisão proferida neste, que lhe davam completa protecção na esfera e no exercício jurisdicional, pelo que não caberia arguir de inconstitucional por vedação do acesso aos tribunais a norma (art. 286º do CPT) que impedia a discussão em oposição à execução fiscal da ilegalidade em concreto da liquidação de que derivava a dívida exequenda.

No referido preceito apenas vem consagrada uma forma de preclusão do direito de impugnar judicialmente as ilegalidades da liquidação, a qual não pode deixar de considerar-se um condicionamento constitucionalmente legítimo do exercício daquele direito, porquanto do mesmo não resulta a inviabilização da tutela jurisdicional efectiva dos actos tributários ([1]).

Sobre essa questão de não inconstitucionalidade já se debruçou este tribunal, que sempre se pronunciou pela negativa ([2]).

Ora, porque assim foi considerado no tribunal recorrido, todo esse decisório e respectiva fundamentação é confirmado inteiramente por este Supremo, pelo que, nos termos do arts. 713º/5,726º, 749º e 762º/1 do CPC, este se limita a negar provimento ao recurso e a remeter para os fundamentos da decisão impugnada.

Assim, se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 40%.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira.*

([1]) Posição assumida pelo TConstitucional em arestos com o Ac. 499/96, em *Jurisprudência Administrativa,* 0, Dez/96.

([2]) Cf. Acs, de 25.2.98, rec. 20915, de 9.6.99, rec. 22492, e de 16.6.99, rec. 22804.

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Recurso per saltum; *matéria de facto; incompetência do S.T.A.; competência do T.C.A.*

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 25 883, em que são recorrente IROMA- INSTITUTO REGULADOR E ORIENTADOR DOS MERCADOS AGRÍCOLAS e recorrida CASO- CENTRO DE ABATE DE SUÍNOS DO OESTE, LDª e de que foi Relator o Exmº Juiz Consº Dr, FONSECA LIMÃO.

Iroma — Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas, inconformado com a sentença do Mmº Juiz do T. T. de 1.ª Instância, que julgou procedente a oposição deduzida por Caso — Centro de Abate de Suínos do Oeste, Ldª 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:

"A presente execução tinha por objecto para além da taxa de peste suína africana a cobrança da taxa de combate às doenças dos ruminantes não sofrendo esta última de qualquer inconstitucionalidade."

A fls. 335, o relator, considerando que não constava do probatório da peça recorrida nem das certidões para que este remeteu, que a execução fiscal a que foi deduzida a presente oposição, tivesse por escôpo a cobrança da taxa de combate à doença dos ruminantes, suscitando-se assim, um questão de facto, propendeu a julgar este S.T.A incompetente para conhecer do recurso.

Notificadas as partes para, a este propósito se pronunciarem, fizeram-no pela forma constante dos requerimentos de fls. 337 e 338, a CASO afirmando que as taxas liquidadas com base nos Dtºs-Leis 44158 e 19/79 são inconstitucionais, sustentando o Iroma que a referência à taxa de ruminantes se deveu a mero lapso induzido pela sentença recorrida.

O Exm.º Magistrado do Mº. Pº., junto deste S.T.A. convergiu com o entendimento do relator atrás expresso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Como decorre dos arts. 676º, 684º e 690º do C. P. Civil, o âmbito dos recursos é delimitado pelas respectivas conclusões, nas quais se condensam os seus fundamentos.

Na conclusão atrás referida afirma o Iroma, à revelia do probatório fixado na peça recorrida, que a execução a que o caso se opôs tinha também por escopo a cobrança da taxa de combate à doença dos ruminantes.

Ora, a questão de saber se o escopo da execução era também a cobrança dessa taxa insere-se no domínio factual e não no plano do direito pois que a sua resolução não se liga com a interpretação ou aplicação da lei.

Significa isto que existe controvérsia factual a dirimir, assim devendo concluir-se que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

Assim, face ao disposto nos arts. 21º nº4, 32º nº 1 al. b), 39º, 41º nº 1 do E.T.A.F. e 167º do C.P.T., não é este S.T.A. competente para apreciar o recurso, nem tão-pouco para se pronunciar quanto à inconstitucionalidade alegado a fl. 337, mas sim o 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 o T.C.A., pela Secção do Contencioso Tributário.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa — Benjamim Rodrigues.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 25 884 em que é recorrente IROMA — Instituto Regulador e Orientador Mercedes Agrícolas e recorrido Caso — Centro de Abate de Suínos do Oeste, L.da, e de que foi relator Exmo. Juiz Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. IROMA — Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Évora julgou procedente a oposição e extinta a execução instaurada contra CASO — Centro de Abate de Suínos do Oeste, Lda.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) Uma taxa cobrada indistintamente sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro se o seu produto se destina a financiar actividades de que beneficiem apenas os produtos nacionais onerados e se os benefícios dela decorrentes compensarem integralmente o encargo que sobre eles incide;

b) Se esses benefícios compensarem apenas uma parte do encargo que incide sobre os produtos nacionais, a referida taxa constitui uma imposição interna discriminatória;

c) Ambas as situações estão proibidas, respectivamente, pelos artigos 9º, 12 e 95º, todos do Tratado de Roma;

d) Quando as actividades financiadas pela taxa beneficiam os produtores nacionais e os importados onerados, mas os primeiros obtenham dela um beneficio proporcionalmente mais importante, a taxa constitui, nessa medida, um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro ou uma imposição interna discriminatória, conforme o beneficio obtido pelos produtos nacionais onerados compense integralmente, ou apenas em parte, o encargo suportado;

e) A taxa em litígio destinava-se a combater a doença da peste suína africana dos animais existentes em território nacional, sem curar de saber se os mesmos eram de origem nacional ou importado;

f) Assim, ainda que o produto onerado com a taxa exequenda fosse importado esta não constituía uma imposição interna discriminatória, como também não constituía encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, tendo em conta o destino da receita proveniente de tal taxa;

g) Ao decidir como decidiu, o Meritíssimo Juiz *a quo* violou o disposto nos artigos 9º, 12º e 95º do Tratado de Roma, e 144º do C. P. Tributário;

h) Não consta dos factos provados que a liquidação das taxas objecto da execução tenha sido efectuada ao abrigo dos DL. 547/77, de 31.12 e 19/79, de 10.2.

i) Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se, em consequência, improcedente a oposição à execução fiscal deduzida pela empresa Caso — Centro de Abate de Suínos do Oeste, Lda.

Entende o EMMP que o recurso questiona na al. e) da matéria de facto pelo que é este STA incompetente, em razão da hierarquia, para o apreciar.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre esta questão prévia entende que o mesmo apenas questiona matéria de direito pelo que é este STA competente para o apreciar.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 — O "IROMA — Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas" procedeu à liquidação de taxas ao abrigo do disposto nos Decs.-Leis 354/78, de 23/11, e 343/86, de 9/10, relativas ao mês de Janeiro de 1993, no montante de Esc.14.369.620$00, de que era devedora a firma "Caso — Centro de Abate de Suínos do Oeste, Lda.", em virtude de ter efectuado o abate de gado suíno destinado ao consumo público durante o referido mês, tudo conforme certidão cuja cópia se encontra a fl 20 dos autos e se dá aqui por integralmente reproduzida;

2 — As taxas de combate à peste suína africana e à doença dos ruminantes incidiam sobre os suínos ou ruminantes abatidos no território nacional e sobre as carcaças dos mesmos animais importadas para consumo público no nosso país (cfr. documentos juntos a fls.171 a 175 dos autos);

3 — As verbas pecuniárias arrecadadas em virtude da aplicação das taxas de combate à peste suína africana e à doença dos ruminantes destinavam-se a fornecer os meios financeiros visando o programa de luta contra as citadas doenças no território nacional e ao pagamento de compensações aos produtores nacionais pelo abate compulsivo dos animais doentes ou suspeitos (cfr. documentos juntos a fls.171 a 175 dos autos) ;

4 — Em 23/8/93, foi instaurada execução fiscal na R. F. de Mafra, sob o nº.154693/102147.8, tendo por objecto a cobrança coerciva da

divida identificada no nº.1 (cfr. informação exarada a fl.19 dos autos; cópia do título executivo junta a fl .20 dos autos);

5 — Em 24/9/93, a oponente foi citada para a execução fiscal identificada no nº.4, com vista ao pagamento do montante de Esc.14.369.620$00, acrescido de juros de mora (cfr. informação exarada a fls.19 dos autos; documentos juntos a fls. 20 e 21 dos autos);

6 — No dia 22/10/93, deu entrada na R. F. de Mafra a oposição apresentada por "Caso — Centro de Abate de Suínos do Oeste, L.da." (cfr. carimbo de entrada aposto a fl. l dos autos).

3. Entende o EMMP que o recurso questiona, na al. e) das conclusões das alegações, matéria de facto pelo que é este STA incompetente, em razão da hierarquia, para o apreciar.

Na dita al. e) sustenta a recorrente que a taxa em litígio destinava-se a combater a doença da peste suína africana dos animais existentes em território nacional, sem curar de saber se os mesmos eram de origem nacional ou importados.

Entende o recorrente que o mesmo apenas questiona matéria de direito tal como teria já decidido este STA em 31-10-2000, rec. nº 25095, no qual se discutiria a mesma matéria.

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

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

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

Completando esta linha de pensamento conclui o art.º 41º n.º 1 al. 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 lª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do art 32º".

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

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de lª 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 (art.º 690º do CP Civil).

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

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

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

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

A sentença recorrida deu como provados, no nº 3 da matéria de facto apurada, que "as verbas pecuniárias arrecadadas em virtude da aplicação das taxas de combate à peste suína africana e à doença dos ruminantes destinavam-se a fornecer os meios financeiros visando 0 programa de luta contra as citadas doenças no território nacional e ao pagamento de compensações aos produtores nacionais pelo abate compulsivo dos animais doentes ou suspeitos".

Da confrontação deste n.º 3 com aquela al. e) resulta que o recorrente invoca factos não coincidentes com os dados como provados na sentença recorrida.

Com efeito questionou, como se escreveu no acórdão deste STA de 14-03-2001, rec. 25.849, "uma factualidade mais alargada do que a que a sentença estabeleceu, ao pretender, não apenas que o produto da arrecadação das taxas em discussão se destinava a financiar o combate à peste suína africana, mas que esse destino se desprendia da origem — nacional ou exterior — dos animais visados". Acresce que "por outro lado, para o recorrente, essa era a única aplicação dada às taxas, enquanto que a sentença estabeleceu que com elas se pagavam, também, compensações aos produtores nacionais pelo abate compulsivo dos animais doentes ou suspeitos".

Existe, nos termos expostos, controvérsia factual pois que na dita conclusão e) questiona-se a matéria fixada no mencionado ponto 3 da matéria de facto da sentença recorrida.

Nem releva a invocação do acórdão deste STA de 31-10-2000, rec n.º 25095, já que apesar de o mesmo versar igualmente sobre um caso relativo à taxa de peste suína não se pronunciou expressamente sobre a questão da competência do STA.

Na verdade abordou a referida taxa sob o ponto de vista da constitucionalidade e ou não dos Decretos-Leis nºs 19/79, de 10 de Fevereiro, e 235/88, de 5 de Julho, da criação de um imposto por alteração do seu sujeito activo, da conformidade ou não com os artigos 9º e 12º do Tratado de Roma e 324º do Acto de Adesão.

Pronunciou-se, ainda, sobre o acatamento dos juízos de facto, formulados pelo tribunal recorrido, por funcionar o STA como tribunal de revista.

Como igualmente se escreveu no acórdão já citado deste STA (14-03-2001, rec. 25.849) não se "suscitou, então, ao Tribunal, dúvida sobre a sua competência para apreciar o recurso, face ao conteúdo das alegações do recorrente . . . "

Por isso o acórdão do STA de 31-10-2000, rec. nº 25095, não apreciou as respectivas conclusões na perspectiva da competência para as apreciar . . . mas já numa perspectiva . . . do mérito do recurso com vista a decidir de fundo".

A apreciação das questões integrantes da citada conclusão e) em discordância com o ponto 3 da matéria factual fixada na sentença recorrida implica julgamento de matéria de facto donde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

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

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

Sem custas.

Lisboa, de 30 de Maio de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes* (vencido pois julgaria o STA competente).

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Segurança Social. Contribuições. Acto informativo. Acto lesivo (não). Recorribilidade contenciosa (não).

Doutrina que dimana da decisão:

I — A comunicação feita pelos serviços da Segurança Social de que, segundo o entendimento destes, são devidas contribuições para o sistema da segurança social, integra acto meramente informativo e não lesivo.

II — Assim, não sendo materialmente definitivo, já que só o será o acto final do procedimento tributário respectivo, traduzido na eventual e posterior liquidação daquelas contribuições, não é autonomamente recorrível.

Recurso n.º 25 894. Recorrente: Portimar Madeira, L.da; recorrido: Conselho de Administração do Centro Regional de Segurança Social Madeira; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Acordam, en conferência, os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Portimar Madeira, Lda, nos autos convenientemente identificada, não se tendo conformado com o despacho proferido a fls. 40 do Mmo. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal agregado do Funchal que lhe rejeitou liminarmente o recurso que interpusera do despacho do Conselho de Administração do Centro Regional da Segurança Social da Madeira de 9/12/99, através do qual lhe foi comunicado que eram "devidas as contribuições respeitantes às remunerações pagas aos guias-intérpretes... desde o mês de Julho do corrente ano [...]", dele apresentou recurso para esta secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Admitido este recurso pelo despacho de fl. 47, subiram os autos a este Supremo Tribunal onde, mediante prévia notificação, em tempo processualmente útil o Recorrente apresentou as respectivas alegações formulando, a final, as seguintes conclusões:

a) - Um acto administrativo é um acto que produz directamente e por si só efeitos na esfera jurídica do Recorrente;

b) - A notificação do Conselho de Administração do Centro Regional de Segurança Social da Madeira constitui, quanto confrontada com definição do art. 120 do C.P.A., um, verdadeiro acto administrativo;

c) - A notificação não constitui um acto de execução, pelo simples facto de inexistir um acto exequendo;

d) - Por outro lado, o quadro legal vigente não obriga a Recorrente a efectuar quaisquer contribuições para a Segurança Social;

e) - Donde a comunicação do Centro Regional de Segurança Social, ao ordenar o pagamento das contribuições supostamente em falta, é ela própria um acto modificativo da situação jurídica da Recorrente;

f) - A notificação do Centro Regional de Segurança Social da Madeira constitui o corolário do comando que lhe foi imposto pelo Governo Regional da Madeira através da Resolução n.º 1690/ 99;

g) - Ademais, a decisão recorrida é nula por falta de fundamentação, limitando-se a tomar uma posição pela negativa;

h) - Face ao exposto, a decisão recorrida enferma de ilegalidade por violação dos disposto, por um lado, nos artigos 120º do C.P.A. e 55º a contrario da LPTA e 668º, nº 1, al b) do C.P.C. ex vi *arts. 1º da LPTA e 666º, nº3 do C.P. C. por outro.*

j) - Pelo que deve a decisão do centro Regional de Segurança Social ser considerada um acto administrativo recorrível.

Conclui pedindo a revogação do julgado.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois mui douto e bem fundamentado parecer opinando pela improcedência do presente recurso, com base no sufragado entendimento de que o sindicado despacho não é um acto materialmente definitivo nem lesivo, sendo antes um acto de natureza informativa, pelo que não é contenciosamente recorrível.

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

A única questão jurídica que integra o objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se o impugnado acto é ou não acto administrativo contenciosamente recorrível.

O acto impugnado é o que consta do documento junto com a petição inicial de recurso contencioso e se mostra a fl. 23 dos autos.

Sobre a questão ora suscitada e com fundamento em actos de idêntico teor emanados também do CRSS da Madeira e transmitindo a outros destinatários, porventura representados pelo mesmo e Ilustre Mandatário Judicial (são de igual teor as conclusões dos respectivos recursos jurisdicionais, cfr. recursos n.os 25.763 e 25.765), já se pronunciou este Supremo Tribunal, cfr. acórdãos de 08.02.2001 e 14.02.2001, sem controvérsia ou discordância, no sentido de que o sindicado acto,

Através do qual se comunica tão só o entendimento da Administração e se informa ao destinatário o prazo durante o qual as respectivas folhas de remuneração podem ser entregues sem dar lugar a encargos adicionais,

"... não é o acto final do procedimento tributário respectivo, conducente à liquidação das contribuições, só o sendo o acto que determinar a quantia que a administração entenda dever ser devida." e que,

"Não sendo materialmente definitivo nem lesivo, o acto de natureza informativa referido em 1 não é contenciosamente recorrível." - do sumário do acórdão de 08.02.2001 -,

Ou, como se sumariou também no acórdão de 14.02.2001, que,

"Não cabe na categoria de acto lesivo uma comunicação feita pelos serviços da segurança social de que segundo o entendimento da lei feito pela Administração são devidas pela destinatária, e segundo as regras dos trabalhadores por conta de outrem, contribuições para o sistema da segurança social relativamente a guias intérpretes que para ela prestaram serviço durante um certo período já decorrido."

Neles se tendo concluído pela improcedência dos respectivos recursos jurisdicionais, com a consequente confirmação dos julgados impugnados que já assim, talqualmente como no caso dos presentes autos, haviam entendido.

Porque assim e uma vez que, pela sua bondade e consistência jurídica, se acolhe aqui a jurisprudência ali afirmada e a fundamentação que lhe subjaz, e,

Já perante o disposto no art. 8º n.º 3 do Código Civil, sem necessidade de outros considerandos,

Acordam os Juízes esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional e consequentemente confirmar a impugnada decisão do TT de 1.ª instância.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta Queiroz — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Matéria de facto em recurso interposto do TCA.

Doutrina que dimana da decisão:

Incluindo as conclusões das alegações do recurso interposto para este Tribunal, de acórdão proferido no TCA que apreciou sentença proferida em 1.ª instância, matéria de facto não pode este Tribunal apreciar tal matéria factual excepto se se verificar ofensa de disposição legal expressa que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

Recurso n.º 25 918; Recorrente: Gonçalo Pereira e Filhos, Ldª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Gonçalo Pereira a Filhos, L.da, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, concedendo provimento ao recurso, revogou a sentença que havia julgado procedente a impugnação de IRC e, por isso, o julgou esta improcedente.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1ª a decisão recorrida, ao louvar-se no princípio da especialização dos exercícios previsto no artigo 18º do IRC ignorou o especialmente disposto no artigo 19º do mesmo Código quanto a obras plurianuais, violando-o;

2º o acto de liquidação não se encontra devidamente fundamentado, porquanto opta por uma critério de terminação de obra plurianual, diverso e em violação do critério imperativamente disposto no artigo 19º, nºs 3 e 4 do IRC;

3º A fundamentação da liquidação no disposto no artigo 57, nº 1 e 18º do IRC é tal como a primeira instância o decidiu, manifestamente infundamentada e, ao usar um critério de terminação de obra diverso do que imperativamente dispõe o artigo 19º do IRC, violou tal preceito.

4º A decisão recorrida, ao acolher como perfeito tal acto, considerando acabada a obra apenas a partir da consideração constante do relatório da fiscalização que, na sua análise à contabilidade, verifica não existirem mais facturas de materiais ou de prestação de serviços com destino à obra, violou exactamente o preceito legal com base no qual, entendeu julgar no sentido em que o fez, pelo que tal decisão deve ser revogada.

A EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que tendo a recorrente prestado os serviços de construção civil a que se refere o probatório ao seu sócio gerente, os quais foram concluídos em 1992, é de manter a correcção efectuada, por força do princípio da especialização de exercícios.

Acrescenta que só agora é invocado o regime de obras plurianuais e que não se encontram provados factos que permitam concluir estarmos perante obras desta natureza.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

a) A liquidação impugnada referida em 1.1 teve a sua data limite de pagamento em 30-61995, e a ora recorrida apresentou impugnação judicial dessa liquidação no dia 5-7-1995 - cf. a informação oficial de fls. 240, e o carimbo de entrada a fls. 2.

b) A dita liquidação baseou-se em correcção oficiosa à matéria colectável do exercício do ano de 1992, no valor tributável de 43 000 000$00, referente a serviços de construção civil da ora recorrida ao seu sócio gerente Gonçalo Mendes Pereira - cf. a documentação de fls. 27 a 116, especialmente fls. 110 e 111, e o documento de fls. 184.

c) O valor tributável dito em b) diz respeito ao facto de a impugnante, ora recorrida, ter contratado com o referido sócio gerente construir um prédio para este, através do construtor "Amaro F. Dantas, L.da", pelo valor de 43 000 000$00 - cf. o documento de fl. 184.

d) Segundo o mesmo contrato referido em c), a impugnante, ora recorrida, «para quitação e pagamento» «recebe as fracções A, B, C, D, F, H e G» - cf. o documento de fl. 184.

e) Os serviços de construção civil, referidos de b) a d), foram concluídos no ano de 1992, mas o dito valor de 43 000 000$00 não foi incluído pela ora recorrida na sua declaração de resultados desse ano -cf. a documentação de fls. 27 a 116, especialmente fls. 110 e 111.

3.1. O acórdão recorrido revogou a sentença recorrida e manteve a liquidação impugnada, por força do princípio da especialização de exercícios, pois que a liquidação impugnada baseou-se em correcção oficiosa à matéria colectável do exercício do ano de 1992, no montante de 43 000 000$00, proveniente da conclusão, nesse ano de 1992, de uma obra de construção civil, do mesmo valor, acordada entre a impugnante, ora recorrida, e o seu sócio-gerente.

Acrescentou que a recorrida não nega, pois até aceita, que esse valor ou proveito de 43 000 000$00 foi realizado e consolidado no ano de 1992 defendendo, contudo, que tal valor não pode ser lançado na sua contabilidade como proveito do exercício de 1992, pelo facto de não lhe ter sido pago nesse exercício.

Nas alegações do presente recurso sustenta, em síntese, a recorrente, que o acórdão em apreciação ao louvar-se no princípio da especialização dos exercícios previsto no artigo 18º do IRC ignorou o especialmente disposto no artigo 19º do mesmo Código quanto a obras plurianuais. Acrescenta que o acto de liquidação não se encontra devidamente fundamentado, porquanto opta por uma critério de terminação de obra plurianual, diverso e em violação do critério imperativamente disposto no artigo 19º, nºs 3 e 4 do IRC;

Conclui que a fundamentação da liquidação no disposto nos artigos 57.º, nº 1 e 18º do IRC é manifestamente infundamentada e, ao usar um critério de terminação de obra diverso do que imperativamente dispõe o artigo 19º do IRC, violou tal preceito.

Refere, ainda, na conclusão 4ª que a decisão recorrida, ao acolher como perfeito tal acto, considerando acabada a obra apenas a partir da consideração constante do relatório da fiscalização que, na sua análise à contabilidade, verifica não existirem mais facturas de materiais ou de prestação de ser viços com destino à obra, violou exactamente o preceito legal com base no qual, entendeu julgar no sentido em que o fez.

3.2. Resulta da matéria de facto provada que a liquidação questionada se baseou em correcção oficiosa à matéria colectável do exercício do ano de 1992, no valor tributável de 43 000 000$00, referente a serviços de construção civil da ora recorrida ao seu sócio-gerente Gonçalo Mendes Pereira pois que este montante diz respeito ao facto de a impugnante, ora recorrida, ter contratado com o referido sócio gerente construir um prédio para este, através do construtor "Amaro F. Dantas, L.da", pelo valor de 43 000 000$00, nos termos do contrato de fl. 184.

Segundo este contrato a impugnante, ora recorrida, «para quitação e pagamento» «recebe as fracções A, B, C, D, F, H e G».

Ainda segundo a matéria de facto provada [al. e] os serviços de construção civil referidos foram concluídos no ano de 1992, mas o dito valor de 43 000 000$00 não foi incluído pela ora recorrida na sua declaração de resultados desse ano.

É perante esta matéria factual, fixada pelo Tribunal Central Administrativo, que terá de se decidir da sorte do presente recurso pois que este STA como tribunal de revista não a pode alterar.

Não pode, por isso, este STA emitir pronúncia sobre a existência ou não, na situação dos autos, de obras cujo ciclo de produção ou tempo de construção foi ou não superior a um ano até porque, conforme sustenta a EMMP, neste STA, não foi tal questão suscitada em momento anterior ao das presentes alegações.

Com efeito e nesta perspectiva está a recorrente, nas alegações do presente recurso, a questionar a matéria de facto fixada pelas instâncias a qual não pode ser reapreciada por este Tribunal.

Na verdade a matéria factual fixada pelo Tribunal Central Administrativo encontra-se definitivamente assente não podendo ser alterada por este Tribunal.

É que, nos termos do art.º 21º n.º 4 do ETAF, este Tribunal "apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Por força deste preceito legal e porque, na situação dos autos, estamos perante um processo, inicialmente, julgado pelo tribunal tributário de 1ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA "apenas conhece de matéria de direito".

Neste recurso pode a recorrente alegar "além da violação de lei substantiva, a violação de lei de processo" nos termos do art.º 722º n.º 1 do CPCivil.

Funcionando esta Secção como tribunal de revista não pode apreciar a decisão da matéria de facto constante do acórdão do TCA já que, nos termos do nº 2 do mesmo artigo "o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista, salvo havendo ofensa duma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova".

Na situação do autos não foi invocada ofensa de uma disposição legal que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova pelo que nos resta concluir que não pode a matéria factual fixada ser alterada no âmbito deste recurso.

3.3.E perante a matéria factual fixada e anteriormente transcrita não pode deixar de se confirmar o acórdão recorrido.

Na verdade e conforma vem sendo reafirmado pela jurisprudência deste STA quer na vigência do CIRC que no âmbito do C.C. Industrial o proveito ou a utilidade de um bem não está dependente do seu efectivo pagamento pois que a medida periódica dos resultados de uma certa empresa está correlacionada com o conceito de custos e proveitos distanciando-se das correspondentes despesas e receitas.

E se em termos contabilísticos o não pagamento de um bem ou serviço pode ser levado a "dívidas de terceiro" não deixará de integrar um elemento patrimonial do activo da empresa pois que há a lei que exige que os proveitos e demais componentes positivas do lucro tributável, sejam imputados ao exercício a que digam respeito estando o contribuinte obrigado a atender, em tal imputação, ao exercício

em que o serviço foi realizado ou terminado e não à data em que a importância correspondente foi cobrada ou paga.

Com efeito nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IRC, consideram-se proveitos ou ganhos os derivados de operações de qualquer natureza em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, designadamente os resultantes de vendas ou prestações de serviços.

Adoptou este preceito normativo um conceito de proveito ou ganho de carácter exemplificativo e resultante das operações nele enquadráveis.

Nos termos do art. 18.º, n.º 1, do mesmo Código do IRC, sob a epígrafe periodização do lucro tributável, os proveitos e os custos, assim como outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.

Acrescenta, ainda, a alínea b) do n.º 3 do mesmo artigo 18.º do Código do IRC que, para efeitos de aplicação do princípio da especialização dos exercícios "os proveitos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados... na data em que o serviço é terminado".

Dos preceitos mencionados resulta que o apuramento do lucro tributável, em sede de IRC, resulta da imputação de proveitos e de custos ao exercício em que são obtidos ou suportados mesmo que o seu recebimento ou pagamento ocorram em exercício diverso.

Na situação dos autos e perante a matéria de facto fixada pelo acórdão recorrido não podia a mencionada quantia de 43.000.000$00 deixar de ser considerada proveito do exercício em que a prestação de serviços ficou terminada ou seja em 1992.

Era já este o sentido do princípio da especialização dos exercícios consagrado no artigo 22.º do Código da Contribuição Industrial e sempre assim foi entendido pela jurisprudência deste STA.

Do exposto resulta que não merece censura o acórdão recorrido que, por isso, deve manter-se.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso, confirmando o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente fixando-se em 40% a procuradoria.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Recurso per saltum*; matéria de facto; incompetência do STA; competência do TCA.*

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se nas conclusões de recurso per saltun *matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierárquia, do STA e pela competência do TCA para daquele conhecer.*

Recurso n.º 25 924. Recorrente: Maria José Themudo Barata de Magalhães Pires de Lima; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

MARIA JOSÉ THEMUDO BARATA DE MAGALHÃES PIRES DE LIMA, não se conformando com a sentença do T.T. de 1.ª Instância de Lisboa, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida, daquela interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além de mais, afirma:

B.S.F. — Promoção Imobiliária, SA ao comprar o local onde veio a construir edifício novo, conforme projecto aprovado em 1990, fê-lo como se tivesse adquirido um terreno para construção, já que as construções que aí existiam logo foram demolidas, não sendo já habitáveis ou utilizáveis (conclusão 2.).

A propósito desta conclusão, o Exmo. Magistrado do Mº. Pº. , junto deste S.T.A, foi de parecer que nela se verte matéria de facto não estabelecida na decisão recorrida e, por isso, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que determina a incompetência deste S.T.A. para o apreciar.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão, apenas o fez a recorrente, alegando ser-lhe indiferente quem seja o julgador dos autos.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo M. P.

Confrontada a conclusão atrás referida com a peça recorrida desde logo resulta que a matéria de facto nela vertida não foi considerada provada.

Significa isto, que existe controvérsia factual a dirimir.

Por isso, não tem o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, o que, face ao disposto nos arts. 21º nº 4, 32º nº 1 al. b), 39º e 41º nº 1 do E.T.A F. e 167º do C.P.T. determina a incompetência deste S.T.A para o apreciar e a competência, para tanto, do T. C. A.

Termos em que se acorda em julgar incompetente, em razão da hierárquia, este S.T.A, para conhecer do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A, pela Secção de Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000$00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa — Benjamim Rodrigues.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Imposto sobre sucessões e doações; prescrição; causa interruptiva; alterações de prazos;

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A dívida por imposto sobre as sucessões e doações, cujo prazo de prescrição se iniciou em 1/1/79 e em que ocorreu, em 17/9/98, a causa interruptiva designada por instauração de execução, não se mostra prescrita quer se apliquem os prazos previstos no art. 27º do CPCI ou nos arts. 34 do CPT e 48º da L.G.T.

2 — Na contagem de qualquer desses prazos devem levar-se em conta as regras do art. 297º do C. Civil.

Recurso nº 25.929; Recorrentes: Sílvia Maria Marinho Vieira de Castro e outros; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Fonseca Limão.

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

Sílvia Maria Marinho Vieira de Castro Caseiro, inconformada com a sentença do Mmo. Juiz do T.T. de 1ª Instância do Porto, que lhe julgou improcedente a oposição que havia deduzido contra execução fiscal instaurada contra si pela Fazenda Nacional, daquela interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - A execução impugnada foi instaurada em 17/09/1988 e emerge do facto tributário ocorrido em 11/06/1978.

2 - O prazo de prescrição da dívida exequenda era de dez anos.

3 - Porque assim não decidiu a douta sentença recorrida violou as normas dos nºs 1 e 2 do art. 34º do CPT.

4 - Pelo que deve ser revogada e substituída por outra que considere prescrita aquela dívida exequenda.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistrado do MºPº, junto deste STA, foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

a) Em 17/09/1998 foi instaurada a execução fiscal contra a oponente por dívida proveniente de imposto sobre as sucessões e doações, no montante de 848.730$00.

b) A liquidação do imposto foi originada pelo óbito de Luís Gonzaga Vieira de Castro Caseiro, ocorrido em 11/06/1978, tendo sido instaurado o competente processo de liquidação em 07/07/1978.

c) A liquidação do imposto foi notificada à oponente em 20/06/1998.

A questão a decidir é a de saber se se mostra prescrita a dívida exequenda relativa a imposto sobre as sucessões e doações.

Alega a recorrente que, face ao disposto no art. 34º do CPT, a dívida prescreve no prazo de dez anos e, porque não ocorreu qualquer causa interruptiva da prescrição, esta ocorreu em 1989.

Não tem razão.

Prescreve o citado art. 34º do CPT que a obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, o qual se conta desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, constituindo, além de outras, causa interruptiva da prescrição a instauração da execução.

Este prazo de prescrição não era desde logo aplicável à prescrição do imposto sobre sucessões e doações pois que a tanto se opunha

o art. 4º do DL 154/91, que introduziu o CPT, cuja entrada em vigor ocorreu em 1/7/1991.

O encurtamento do prazo da prescrição do imposto sobre as sucessões e doações apenas ocorreu com a entrada em vigor do DL 119/94, de 7/5, passando a ser de 10 anos quando até aí era de 20 anos (v. art. 27º do CPCI).

Ora, conforme dispõe o art. 297º nº 1 do C. Civil, a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior à 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 (v. Ac. STA 28/4/93, rec. 15331).

Ora, em Maio/94, havia já decorrido, para efeitos de prescrição, cerca de 16 anos, e alguns meses, quando contados do início do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário (v. art. 27º do CPCI, *in fine*).

Assim, nessa data - Maio / 94 - segundo a lei antiga, o tempo para que a prescrição se completasse era de três anos e alguns meses, sendo que, pela lei nova, era de 10 anos.

Não logra, pois, aplicação o prazo de 10 anos previsto no DL 119/94, de 7/5, sendo, assim, aplicável o prazo de 20 anos a que aludia o art. 27º do CPCI.

Assim, iniciando-se a contagem deste prazo em 1/1/79, a prescrição da dívida do imposto ocorreria em 1/1/99.

Porém, como se alcança do § 1º do art. 27º do CPCI, a execução constituía causa interruptiva da prescrição, a qual foi instaurada em 17/9/98.

Assim, por força desta causa interruptiva, que tem por efeito, nos termos do art. 326º nº 1 do C. Civil, a destruição do tempo decorrido, a prescrição não se completou.

Mas, mesmo que se entendesse, na esteira do acórdão deste STA de 2/5/01, rec. 25933, que o citado artº 4º do DL 154/91 enferma de inconstitucionalidade orgânica, o que levaria a considerar que o art. 34º do CPT, ao estabelecer um prazo de 10 anos para efeitos de prescrição da obrigação tributária, também abrange o imposto sobre as sucessões e doações, nem assim se poderia falar da prescrição da dívida exequenda.

Isto, porque, tendo o art. 34º do CPT entrada em vigor em 1/7/91 (v. artº 2º do DL 154/91), nessa data e para efeitos de prescrição do tributo apenas haviam decorridos 12 anos e meio; por outro lado, iniciando-se a contagem do prazo de 10 anos nele previsto em 1/7/91, a prescrição só se verificará em 1/7/2001.

Significa isto que, pela lei antiga o prazo de prescrição não se completou por ter sido interrompido pela instauração da execução; pela lei nova, tal prazo ainda nem sequer decorreu, isto sem contar que, também aqui, a instauração da execução vale como causa interruptiva da prescrição, nos termos do art. 34º nº 3 do CPT. Tudo com os efeitos previstos no art. 326º do C.C.

O que acaba de se expor é também válido quanto ao prazo de prescrição de 8 anos previsto no art. 48º da LGT, pois que, por força do art. 5º do DL 398/98, de 17/12, deve também contar-se de acordo com as regras do art. 297º do C. Civil.

De todo o exposto, forçoso é concluir que a dívida exequenda não se mostra prescrita.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa 30 de Maio de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa — Benjamim Rodrigues.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Imposto Municipal de Sisa. Conceito de habitação. Garagem. Isenção.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O conceito de habitação, em que, dado o seu carácter complementar, se inserem as garagens, introduzido no Código da Contribuição Predial pelo Decreto-Lei nº 316/86, de 25 de Setembro, e hoje constante dos artigos 12º do Código da Contribuição Autárquica e 51º e 52º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, vale igualmente para efeitos de isenção de sisa, prevista no artigo 11º, nº 22, do respectivo Código.

II — Assim, está isenta deste tributo a aquisição, pela mesma escritura, de uma garagem, conjuntamente com um andar, ambos fracções autónomas do prédio em propriedade horizontal, ali se exarando destinar-se este a habitação do adquirente e ficar aquela afecta à mesma habitação, sendo utilizada exclusivamente pelo comprador como sua garagem (aparcamento do respectivo veículo automóvel).

Recurso n.º 25 975, em que são recorrente Fazenda Pública e recorrido José Gomes da Costa e de que foi relator Ex.mo o Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância de Braga, proferida em 18/10/00, na medida em que julgou procedente a impugnação judicial, deduzida por JOSÉ GOMES DA COSTA, contra a liquidação do Imposto Municipal de Sisa, no montante de 65.256$00.

Fundamentou-se a decisão, em que "o conceito amplo de prédio urbano habitacional, tal como está configurado no nº 2 do art.º 51º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, se aplica ao regime de isenção de Sisa, o que é perfeitamente justo, dada a uniformidade que deve revestir a actuação da administração fiscal" devendo as duas fracções autónomas "ser encaradas como componentes da mesma habitação, o que releva, desde logo, para efeitos da taxa de sisa aplicável".

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"A fracção em causa não se destina exclusivamente a habitação.

O nº 2 do artigo 51º do EBF não tem aplicação ao caso vertente.

Na douta sentença foi violado o disposto no nº 22 do artigo 11º do Código da Sisa (perdoe-se o abreviamento), por omissão daquele normativo.

Nestes termos deve a presente sentença de folhas 49 a 51, ser substituída por acórdão que mantenha a liquidação em causa.

"O impugnante não contra-alegou.

O Exmº. Magistrado do MP emitiu o seguinte parecer:

"O conceito legal de habitação para efeitos fiscais (artigos 11º nº 22 do Código da Sisa, 12º do Código da Contribuição Autárquica e 51º e 52º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, nomeadamente) é o formulado no art.º 18º do revogado Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, na redacção dada pelo Decreto-Lei nº 316/86 de 25 de Setembro. No mesmo sentido do acórdão cfr., além da, jurisprudência nele citada, o da 21 Secção do Supremo tribunal Administrativo de 15 de Março de 1995, tirado no recurso nº 18.440".

O acabado de transcrever é a anotação que fiz ao acórdão de 5.2.97 (aliás da pena do Ilustre Relator deste recurso) publicado no *BMJ* nº 464, p. 296, citado no parecer do Ministério Público de fls. 38.

Como a sentença recorrida vai no sentido dessa jurisprudência, que, pela sua bondade, é de manter, o julgado deve ser confirmado.

Termos em que sou do parecer que o recurso não merece provimento."

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

Em sede factual, vem apurado que:

"1 — Por escritura de 22.04.99, (o impugnante) comprou pelo preço de 11 500 000$00, a fracção autónoma o, destinada a habitação, e a fracção J, destinada a garagem, de um prédio em propriedade horizontal, na freguesia de São Lázaro, em Braga;

2 — Por esta aquisição pagou a dita sisa de 65.256$00, em 20.04.99, resultante de 10 % sobre o valor da garagem, 637 560$00, e de 5 % sobre 30 000$00, da diferença entre 11 200 000$00, valor atribuído à habitação, e 11 170 000$00 do limite da isenção;

3 — A habitação e a garagem situam-se no mesmo prédio, vindo esta a ser utilizada pelo impugnante para recolher o seu automóvel, lenha e garrafas;

4 — Pagou em 20.04.99 o valor da liquidação".

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a de saber se a isenção a que se refere o artigo 11º., nº 22, do Código da Sisa abrange fracção autónoma, destinada a garagem de outra habitacional, ambas do mesmo prédio em propriedade horizontal.

Nos termos daquele normativo, está isenta de sisa, pressuposto determinado condicionalismo que ora não importa considerar, a "aquisição de prédio ou fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação".

E o cerne da questão está justamente no âmbito ou conteúdo do conceito de "habitação", ao contrário do que pretende a recorrente, que dá, de barato, que a garagem, como tal, a se, logo por definição, se não destina a habitação, não se verificando aquele requisito de exclusividade do destino.

Tal conceito foi introduzido no Código da Contribuição Predial pelo Decreto-Lei nº 316/86, de 25 de Setembro, relativamente à isenção da respectiva contribuição para os rendimentos dos prédios urbanos construídos de novo, "na parte destinada a habitação".

Assim, o seu artigo 18º passou a dispor que "considera-se habitação (. . .) o conjunto de todos os compartimentos ou divisões constituindo um fogo independente, incluindo as respectivas dispensas e garagens, ainda que fisicamente separadas mas integrando o mesmo edifício ou bloco habitacional ou situadas no próprio logradouro, constantes da mesma inscrição matricial, devendo as garagens destinar-se exclusivamente à recolha de veículos, não adstritos a actividades comerciais ou industriais, do residente e do seu agregado familiar", preceituando o artigo 19º que "nos prédios em regime de propriedade horizontal, cada habitação constituirá uma unidade autónoma", abrangendo — § único — "as respectivas dispensas e garagens individuais, ainda que as mesmas constituam ou se integrem noutra fracção autónoma".

Tal conceito passou a considerar-se igualmente relevante para efeitos de isenção de sisa, ou redução da respectiva taxa específica, como se refere no acórdão deste Tribunal de 13 de Fevereiro de 1991, recurso nº 12 152, *Apêndice ao Diário da República,* págs. 183 e segs., "atenta a natureza das realidades que aquele Código (da Contribuição Predial) e o da Sisa tomaram em consideração, em consonância para efeitos de reconhecimento das isenções num e outro previstas, sendo manifesto que o conceito matriz era o enunciado no Código da Contribuição Predial".

Podendo, aliás, argumentar-se, no mesmo sentido, com a unidade do sistema jurídico que posterga, logo *in limine,* a utilização de conceitos distintos de habitação, em situações relativamente às quais valem as mesmas razões.

E o mesmo conceito passou, com ligeiras alterações formais, para o Código da Contribuição Autárquica — artigo 12º — e o Estatuto dos Benefícios Fiscais — artigos 51º e 52º.

No sentido da sua polivalência, tanto para a contribuição autárquica como para o imposto municipal de sisa - cfr., aliás, desenvolvidamente, Sá Gomes, *Ciência e Técnica Fiscal,* nº 367, págs. 243 e seguintes.

Ora, como resulta do probatório da sentença, no caso vertente; ficou demonstrado que as duas fracções em causa, uma destinada a habitação e a outra a garagem, fazem parte do mesmo prédio, em propriedade horizontal, "tendo interligação entre si e sendo a luz da garagem fornecida directamente pela habitação, estando assim a garagem afecta e sendo um complemento desta".

Pelo que tem de considerar-se preenchido o dito condicionalismo: a garagem foi comprada conjuntamente com o andar, constituindo ambas fracções autónomas do mesmo prédio em propriedade horizontal, consignando-se, na respectiva escritura pública, destinar-se o andar a habitação, o que se verifica na realidade e aquela para aparcamento do respectivo veículo automóvel e recolha de lenha e garrafas.

É aliás, no sentido exposto, de há muito, a jurisprudência uniforme deste STA.

Cfr., os Acds. de 13/Fev/91, Rec. 12.152, 15/03/95 Rec. 18.440, 5/Fev/97 Rec. 21.164 in *BMJ* 464-296, *Acds. Douts.* 427-875, e *CTF* 387-293, de 15/01/97 Rec. 21.200, 11/06/97 Rec. 21.201, 24/09/97 Rec. 21.165 e 05/05/99 Rec. 21.166.

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

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 25 988. Recorrente: Fazenda Pública, Recorrida: J. Dias e C.ª, L.da; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

"J. Dias & C.ª L.da" impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro a liquidação de juros compensatórios que lhe foi liquidada relativa a deduções de IVA dos meses de Janeiro a Junho de 1991, Outubro de 1991 a Abril de 1992, Junho de 1992 a Agosto de 1992 e Novembro de 1992.

Por sentença do Mmo. Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente.

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

I) A situação em apreço reporta-se a 1991 e 1992, assim sendo os juros que se liquidaram eram os previstos no n.º 2 do art.º 89º e não os juros compensatórios a que o nº 1 do mesmo preceito se refere, como a douta decisão entendeu.

II) Resulta claro que, nos períodos referenciados, a recorrida fez uso de um direito indevido, isto é, deduziu imposto que não tinha pago nem estava documentalmente autorizada a fazê-lo.

III) Permitiu-se, na prática, retardar a liquidação/pagamento de imposto, em valor correspondente, porventura devido, em cada um desses períodos.

IV) De uma forma pragmática, o retardamento da liquidação/pagamento consubstancia-se numa retenção de meios financeiros da Fazenda Nacional, por parte do contribuinte, seja ela operada por omissão da entrega, ou por acção, desencadeando o mecanismo do reembolso.

V) Mesmo que se tratasse de juros compensatórios a favor do Estado, na acepção do nº 1 do art. 89º do CIVA, a sua previsão abrangia inelutavelmente, sem qualquer recurso a interpretações analógicas ou extensivas, a situação *sub judice.*

VI) Ao decidir-se como se decidiu, sempre e ainda com o máximo respeito, ter-se-ão violado os arts. 19º, nº 2, 22º, nº 2 e 89º, todos do CIVA, tanto na sua letra como no seu espírito.

Pela Exma. Magistrada do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio ela admitir que o recurso não tinha por exclusivo fundamento matéria de direito, pedindo desde logo que, caso o Tribunal se declarasse incompetente, se remetessem os autos ao Tribunal Central Administrativo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1 - A Impugnante exerce a actividade de tanoaria, e está enquadrada no regime normal de periodicidade mensal.

2 - Em 12-11-93 foi levantado auto de notícia no qual consta que: "Nos meses de Janeiro de mil novecentos e noventa e um a Dezembro de mil novecentos e noventa e dois deduziu IVA contido nos "IL" de importação (. . .) antecipadamente de um período no montante de (2324569 2$00) (. . .), de dois períodos (em Julho/92) no montante de (243.655$00) (. . .) e de quatro períodos (também em Julho/92) o montante de (120.826$00) (. . .), o imposto que a Alfândega liquidou respectivamente um, dois e quatro períodos mais tarde, infringindo, assim, o artigo 22º do C. Imposto sobre o Valor Acrescentado." - fls. 27.

3 - Em consequência foram efectuadas as liquidações n.ºs 94083285, 94083286, 94083287, 94083288, 94083289, 94083290, 94083291, 94083292, 94083293, 94083294, 94083295, 94083296, 94083297, 94083298, 94083299, 94083300, 94083301 de juros compensatórios, no montante global de 460.778$00 - fls. 7 a 23.

4 - A Impugnante foi notificada das liquidações em 22-04-94 fls. 7 a 23.

5 - A Impugnação foi deduzida em 21 de Julho de 1994 - fls. 2.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32.º nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum,* para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não ara a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente, como refere o Ministério Público, que a recorrida deduziu os períodos referenciados imposto que não tinha pago (conclusão II) e que retardou o pagamento do imposto em valor correspondente (conclusão III). Tais factos não se encontram dados como provados pelo que terá de concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo, ao qual deverão ser os autos oportunamente remetidos.

Custas pela recorrente, fixando em 20.000$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão — Mendes Pimentel.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

EBF. Aplicação da lei no tempo.

Doutrina que dimana da decisão:

O art. 42-A do EBF, aditado pelo art. 47º nº 2 da Lei nº 52-C/96 de 27/12, apenas dispõe para o futuro, não podendo influenciar a tributação em IRS relativamente a rendimentos auferidos em 1995.

Recurso nº 25 996; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António Paulo Calado Pinto; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

A Fazenda Publica, inconformada com a sentença do Mmo. Juiz do T.T. de 1ª Instância de Lisboa, que julgou procedente a impugnação deduzida por António Paulo Calado Pinto contra a liquidação do IRS/95, daquela interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - O impugnante integrou a força multinacional da NATO que impôs o bloqueio naval à ex-Jugoslávia, durante o período de 05 de Julho a 20 de Dezembro de 1995.

II - Auferiu por intermédio da Chefia de Serviço de Apoio Administrativo do Ministério da Defesa Nacional o vencimento referente ao seu posto e a que tem direito mensalmente durante aquele período.

III - Pelo que não pode beneficiar da isenção prevista no art. 42º do EBF por falta de enquadramento legal.

IV - Nem poderá beneficiar da isenção conferida pelo art. 42º-A do mesmo compêndio normativo uma vez que este entrou em vigor apenas em 1997 e a liquidação do IRS é relativa ao ano de 1995.

V - A douta sentença recorrida, ao reconhecer os pressupostos da existência dessa isenção fez uma errada interpretação daqueles normativos legais, violando o disposto nos arts. 2º nº1 al. C), 14º nº1, 15º nº1 e 16 nº1 do CIRS e artigos 42º e 42º-A do EBF.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistrado do Mº Pº foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

1- O impugnante é Oficial da Marinha de Guerra Portuguesa e estava destacado com a sua unidade naval entra 5 de Julho e 20 de Dezembro de 1995, em missão da NATO para imposição do bloqueio naval à ex-Jugoslávia decretado pelas Nações Unidas, tendo auferido a quantia de 1.425.386$00, conforme declaração passada pela Repartição de Vencimentos e Abonos do Ministério da Defesa Nacional, atestando que o impugnante fez parte daquela força naval (cfr. Documento de fl. 3 da reclamação apensa).

2 - O impugnante deduziu reclamação da liquidação do IRS do ano de 1995 em 15.5.97, tendo solicitado a revisão da liquidação pelo facto de, por lapso, na declaração apresentada em 18.6.96 ter declarado que auferiu o rendimento global de 2.672.600$00, quando só deveria ter declarado 1. 247.214$00 tendo então apresentado o anexo H, relativo aos benefícios fiscais, nele declarando o rendimento de 1.425.386$00, referente a rendimentos auferidos em missão da NATO pela imposição do bloqueio naval à ex- Jugoslávia, decretado pelas Nações Unidas, (cfr. fl. 8 da reclamação apensa).

3 - A reclamação foi indeferida por despacho de 31.8.99, do Director das Finanças (cfr. fl. 16 da reclamação apensa).

4 - A presente impugnação foi deduzida em 29 de Setembro de 1999 (cfr. folhas 2 dos autos).

Para julgar procedente a impugnação o Mmo Juiz *a quo* fez aplicação do art. 42º- A do EBF que julgou integrado pela situação fáctica descrita no probatório pois que "o impugnante integrou em 1995 uma missão da NATO na ex-Jugoslávia com o objectivo da consolidação da paz, facto esse que é público e notório, tendo auferido por esse motivo determinada remuneração" .

Acontece, porem, como salienta a F. P. e também o Mº Pº aquela disposição não era aplicável ao caso vertente, pois, que tratando-se de norma aditada ao EBF pelo art. 47º nº 2 da Lei 52-C /96 de 27/12, não podia influenciar a tributação do rendimentos anteriores, ou seja, no caso, rendimentos auferidos no ano de 1995, apenas dispondo para o futuro, nos termos do art. 12 do C.C.

Na verdade, nos casos de constituição de situação jurídicas e direitos, o facto determinante da lei aplicável é o facto constitutivo daqueles, não se aplicando a lei nova a factos ocorridos antes da sua entrada em vigor (v. Batista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador,* pg. 235).

Assim e não beneficiando o impugnante também do disposto no art. 42º nº1 al. B) do ETB, pois que os vencimentos auferidos lhe foram pagos pelo Estado Português, ao serviço de quem se encontrava, apesar de integrar uma força da Nato, forçoso é concluir que não havia lugar a isenção pretendida.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a sentença recorrida, assim, se mantendo a liquidação impugnada.

Custas pelo impugnante, porém apenas na 1ª instância.

Lisboa 30 de Maio de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa — Benjamim Rodrigues.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Fundamentos de oposição à execução fiscal. Falsidade do título executivo. Liquidação de sisa. Rectificação de escritura.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A falsidade do título executivo, que se refere a alínea c) do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T., como fundamento de oposição à execução, é a que resulta de desconformidade entre o título executivo e a base fáctico-documental cuja atestação nele se exprime, as divergências entre o teor do título e os conhecimentos ou outros instrumentos de cobrança que nele se referem lhe estarem subjacentes.

2 — Está, assim, fora do conceito de falsidade a eventual divergência entre o teor do título e factos que não são objecto da percepção da entidade emitente.

3 — A divergência entre a realidade e o acto tributário que está subjacente aos instrumentos de cobrança não constitui falsidade do título, podendo constituir um vício não deste, mas do acto de liquidação subjacente aos instrumentos de cobrança.

Recurso 26 001. Recorrente: Vilanorte Construções, L.da; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — VILANORTE CONSTRUÇÕES, LDA, deduziu oposição à execução fiscal no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, que a julgou improcedente.

Inconformada, a oponente interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, que negou provimento ao recurso.

Novamente inconformada, a oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1. As garantias prestadas pela ora recorrente na 1ª Repartição de Finanças de Vila Nova de Gaia (art. 267º nº 1 do CPT) asseguram a suspensão da execução até à decisão do pleito — facto este que, nos ternos do nº 1 do art. 255º do CPT, deverá ser informado no processo pelo escrivão. Daqui, só por lapso do Tribunal Central Administrativo se pode recusar o efeito suspensivo com o fundamento de que "se não mostra comprovado nos autos que a ora recorrente tenha prestado qualquer garantia..."

2. A falsidade do título executivo consiste "na discordância entre os seus termos formais e a realidade que o mesmo se destina a provar (Ac. STA. de 17.04.96, Proc. 19923, 2ª Secção).

3. A falsidade intelectual apenas num único caso poderá ser admitida quando se torna necessário aferir da prática do acto da celebração de algum facto que, na realidade, não se verificou — o que no caso em apreço se não verifica.

4. Constitui Jurisprudência dominante (Ac. STA de 22.06.99 in Ac. STA de 96.02.28 -CTF, nº 382, pág. 334) que a falsidade do título executivo, fundamento da oposição, reside, além de mais, "na certificação de um facto que não se verificou" (Acórdãos STF in Proc. nº 11897 de 89.11.29 in APDR *92.04.30, pag. 1230, Ac. nº 15.328, de 06.07.94, e Ac. nº 18427, de 26.06.96).*

5. No caso em apreço, a escritura rectificativa constitui um documento posterior ou superveniente susceptível de destruir os efeitos do título executivo. (Ac. STA nº 21.457, 2ª Secção).

6. O Código Civil ao sancionar o erro-obstáculo, atribui toda a relevância à vontade em detrimento da sua manifestação, que aceita poder estar viciada.

7. Sendo o erro-obstáculo um erro material, por conexão lógica, a falsidade só pode ser uma falsidade material — logo, afigura-se susceptível de ser alegada em sede de oposição.

8. Para a interpretação do art. 286 nº 1, al. c) do CPT, é útil (no entender dos Ilustres Conselheiro Alfredo José de Sousa e Desembargador José da Silva Paixão) o conceito de falsidade formulado no art. 530º do C.P. C. de 1961 ao afirmar no seu nº 2 que "A falsidade do documento pode consistir... al. b) na viciação do contexto". E ainda, na mesma linha, "a viciação do contexto é claramente uma falsidade material" (Laurentino Araújo).

9. Aliás, é também fundamento de oposição, a anulação da divida exequenda (art. 286º nº 1 al. e) do CP?) — o que se verifica com um documento autentico e do valor igual ao que consubstancia a execução.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser indeferido o pedido de alteração do efeito do recurso e de ser negado provimento ao recurso, por, em suma, não existir a invocada falsidade do título executivo, por ele, quando foi emitido, estar em sintonia com a única escritura que existia sobre o destino do prédio.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 — Foi instaurada execução fiscal para pagamento da sisa liquidada, da qual o oponente foi notificado em 5/3/96 para proceder ao pagamento voluntário, cujo prazo terminou em 15/3/96, tendo sido emitida certidão de relaxe em 20/6/96;

2 — A oponente foi citada para a execução em 20/1 /97;

3 — A oponente em 20/12/91 comprou para revenda um lote de terreno com área de 4.300 m² sito no Gaveto das Ruas do Rei Ramiro e de Oliveira Barros, Regadas, Santa Marinha, V. N. Gaia

4 -A oponente por escritura pública de 10/4/92 vendeu o aludido terreno à firma Regadas Desenvolvimento Imobiliário, SA, tendo a compradora declarado na escritura aceitar o contrato e que destina o mesmo a revenda;

5 — Na sequência de tal escritura foi liquidada a sisa a que alude al. l);

6 — Na data desta última escritura entre a oponente e a compradora (Sociedade Regadas, S.A.) foi celebrado um contrato de empreitada, no qual aquela se compromete apresentar à sociedade Regadas a licença de construção válida para o projecto aprovado pela Câmara, a fazer aprovar na Câmara o projecto de alterações definitivo, o licenciamento da sua construção, comprometendo-se a entregar o edifício totalmente

acabado, no regime da propriedade horizontal e a Sociedade Regadas mediante este contrato adjudica à oponente a empreitada, sendo a edificação no terreno a que alude as escrituras referidas;

7 — A oponente de acordo com o contrato de empreitada foi facturando à sociedade Regadas os pagamentos parcelares por esta efectuados na construção do edifício no terreno referido nas escrituras;

8 — Em 11 /12/98 foi feita uma rectificação à escritura pública de 10/4192, no sentido de que o bem objecto da escritura não se destinava a revenda;

9 — Em 9/4/92 a Sociedade Regadas, S.A, requereu a liquidação da sisa pela compra do imóvel cuja escritura se realizou no dia seguinte, tendo pago esc.35.000. 000$00.

10 — A certidão de relaxe referida em 1) é o documento que se encontra certificado a fl. 48 dos autos e cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido.

11 — No despacho de admissão do recurso constante de fl. 214, fixou-se ao recurso efeito meramente devolutivo.

3 — A primeira questão colocada no recurso é a do efeito do recurso.

Foi-lhe atribuído pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância efeito devolutivo, que foi mantido pelo Tribunal Central Administrativo.

O art. 174.º, n.º 4, do C.P.T. estabelece que os recursos jurisdicionais têm efeito devolutivo, salvo se for prestada garantia, nos termos do art. 282.º

A recorrente defende que deve ser atribuído ao recurso efeito suspensivo, por ter prestado garantia.

No entanto, não está demonstrado no processo que tal prestação tenha ocorrido nem a recorrente, apesar de afirmar que isso «consta necessariamente do processo» consegue indicar onde é que está qualquer facto que demonstre que ocorreu tal prestação.

Sem tal estar demonstrado, não pode ser atribuído ao recurso efeito suspensivo.

De qualquer forma, a não atribuição de efeito suspensivo ao recurso jurisdicional interposto em processo de oposição à execução fiscal, por si só, não tem qualquer efeito a nível do prosseguimento do processo executivo, pois a prestação da garantia assegura a suspensão da execução «até à decisão do pleito» (art. 255.º, n.º 1, do C.P.T.), em que se inclui o período de pendência de recurso.

4 — A recorrente sustenta que ocorre falsidade do título executivo, enquadrável na alínea c) do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T., como fundamento de oposição à execução fiscal.

No caso, já após ter sido efectuada a liquidação de sisa, instaurada execução e deduzida a presente oposição, foi elaborada uma escritura rectificativa daquela em que se baseou a liquidação, sendo com base nesta rectificação e a correlativa alteração da situação relatada na escritura subjacente à liquidação que a recorrente defende que o título executivo deixou de corresponder à realidade.

A falsidade do título executivo, que se refere a alínea c) do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T., como fundamento de oposição à execução, é, segundo o entendimento que vem sendo feito pela jurisprudência do S.T.A., apenas a que resulta de desconformidade entre o título executivo e a base fáctico-documental cuja atestação nele se exprime, isto é, as divergências entre o teor do título e os conhecimentos ou outros instrumentos de cobrança que nele se referem como estando-lhe subjacentes, por serem esses os factos em relação aos quais ele tem força probatória plena, por poderem ser apercebidos pela

entidade emissora (arts. 371.º, n.º 1, e 372.º, n.ºs 1 e 2, do Código Civil) ([1])

Está, assim, fora do conceito de falsidade a eventual divergência entre o teor do título e factos que não são objecto da percepção da entidade emitente.

A divergência entre o conteúdo do título e os referidos instrumentos que são a sua base fáctica, para além dos casos em que a entidade emitente não relata fielmente os factos de que se apercebe, poderá resultar também da falta de genuinidade do título (falsidade material), designadamente por o título não ter sido emitido por quem nele é indicado como emitente, ou por ter ocorrido alteração do conteúdo de um título originariamente genuíno, por aditamento, supressão ou substituição do seu teor levada a cabo por quem não é o seu emitente.

No caso dos autos, não se está perante nenhuma situação destes tipos, pelo que está afastada, a possibilidade de se considerar demonstrada a falsidade do título executivo.

A alegada divergência entre a realidade e o acto tributário que está subjacente aos instrumentos de cobrança não constitui falsidade do título, podendo, a verificar-se, constituir um vício não do título, mas do acto de liquidação subjacente àqueles instrumentos, afectando a sua legalidade, por erro nos pressupostos de facto.

Por isso, a apreciação desta divergência tem a ver com legalidade da liquidação da dívida exequenda, só podendo ser apreciada em oposição à execução fiscal no âmbito de aplicação das alíneas a) ou g) do n.º 1 do art. 286,º (nas situações em que tal discussão é admissível) e não no desta alínea c),.

No caso, porém, não se está perante uma situação enquadrável naquelas alíneas a) e g).

Com efeito, não se está perante uma situação de inexistência do tributo nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação, nem de falta de autorização para a respectiva cobrança, o que impossibilita o enquadramento da situação na alínea a) do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T.

Por outro lado, também não é possível o enquadramento da situação na alínea g) do mesmo número, pois a lei assegura a possibilidade de impugnação judicial dos actos de liquidação de sisa e, mesmo relativamente a factos supervenientes, admite a revisão do acto tributário enquanto estiver pendente o processo de execução fiscal [alínea b) do n.º 1 do art. 94.º do C.P.T.], com subsequente possibilidade de impugnação contenciosa do acto que a aprecie (art. 118.º, n.º 3, do mesmo Código).

Assim, tem de concluir-se que, para além de não ser invocado um fundamento de oposição à execução fiscal enquadrável na alínea c)

([1]) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do STA:

- de 20-11-89, proferido no recurso n.º 11877, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-4-92, página 1230;
- de 23-5-90, proferido no recurso n.º 5221, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-4-93, página 491;
- de 15-6-94, proferido no recurso n.º 17473, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 23-12-96, página 1820;
- de 5-7-94, proferido no recurso n.º 15328, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-12-96, página 2002;
- de 14-5-1997, proferido no recurso n.º 19820, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 9-10-2000, página 1355; e
— de 10-2-1999, proferido no recurso n.º 23034.

do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T., o invocado também não se enquadra em qualquer outra das alíneas daquele número.

Por isso, não merece censura a decisão recorrida.

Nestes termos, acordam em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, como 50 % de procuradoria.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Vítor Meira.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Contribuição autárquica. Caravana de tipo residencial. Conceito de prédio.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O conceito de prédio para efeitos de tributação em contribuição autárquica previsto no artigo 2º do respectivo código é mais amplo que o previsto no artigo 204º do Código Civil.

II — Face àquele conceito, uma caravana de tipo residencial assente no solo com carácter de permanência está sujeita a tributação em contribuição autárquica.

Recurso n.º 26 016. Recorrente: Maria Virgínia Abreu Fonseca de Carvalho; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

Maria Virgínia Abreu Fonseca de Carvalho impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto a liquidação autárquica relativa a 1996 referente a uma caravana/roulotte.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente e anulada a liquidação.

Inconformada com a decisão, dela recorreu a Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo que veio a revogar a sentença recorrida, julgando improcedente a impugnação.

Veio então a impugnante recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

A) A actividade de caravanismo, no nosso País, é por razões climatéricas e meteorológicas, passageira e transitória por natureza (férias e períodos de lazer);

B) Os Estatutos e o Regulamento do Clube Nacional de Montanhismo e do Parque de Campismo impõe uma actividade transitória, precária e passageira, e nunca uma "vida de cigano" e 2.ª residência no Parque de Campismo.

C) Por acrescidas razões de idade da Impugnante de 83 anos e de saúde.

D) A Impugnante afecta a utilização da sua caravana, a fins transitórios de caravanismo que pratica em férias, feriados e períodos de lazer.

E) Estamos em face de um acto de dupla tributação, ao tributar c/C.A. os terrenos onde está instalado o Parque de Campismo da Árvore, e ao tributar também c/C.A. o terreno onde está instalada a caravana da Impugnante.

F) O S.T.A. deverá conhecer da inconstitucional idade do preceito em causa, e c/base no qual se está a tributar a Impugnante, face aos princípios dos arts. 106º e 107º da CR.P. e sentenciar os mesmos inconstitucionais.

G) A aplicação que fez dos factos e do direito, *in casu,* na 1ª Instância, parece ser a mais correcta com os princípios da legalidade e da Justiça.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por o Supremo Tribunal Administrativo não poder conhecer de matéria de facto, por um lado, e por não ocorrer qualquer inconstitucionalidade que a recorrente aliás não fundamenta.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

No acórdão recorrido foram considerados provados os seguintes factos:

a) A impugnante é dona de uma caravana tipo residencial que se encontra assente, por período superior a 6 meses, no alvéolo n.º 668 do Parque de Campismo de Árvore desde Janeiro de 1984;

b) Oficiosamente foi avaliada e inscrita como prédio urbano dando origem ao art. 1854, com o rendimento colectável de esc. 29.578$00 donde resultou para o ano de 1994 um imposto a pagar de esc. 4.604$00 no ano de 1996;

c) Em 18.11.85 os serviços fiscais elaboraram uma relação de *roullotes, residenciais e tendas* instaladas no Parque de Campismo de Árvore, cujos proprietários as mantinham ali com carácter permanente;

d) A impugnante é associada do Clube de Montanhismo tendo a sua caravana no Parque de Campismo ao longo do ano mediante autorização da direcção do clube e o pagamento de uma taxa, fixada anualmente pela Assembleia Geral do Clube;

e) A impugnante utiliza a caravana para o gozo de férias, no período de Verão;

f) O Clube de Montanhismo ficou isento de contribuição autárquica relativamente ao parque de campismo dada a sua natureza de pessoa colectiva de utilidade pública.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão que se coloca no presente recurso é a de saber se uma caravana tipo residencial instalada num parque de campismo estará ou não sujeita a contribuição autárquica. Para tanto há que ver o que dispõe o artigo 2º do CCA (Código da Contribuição Autárquica) quanto ao conceito de prédio para efeitos tributários. Diz aquele artigo na parte que ao caso interessa:

"1. Para efeitos deste Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções nas circunstâncias an-

teriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.

2. Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, serão havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios.

3. Presume-se tal carácter de permanência quando se acharem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.

Como se pode constatar da leitura do preceito transcrito o conceito de prédio aí vertido para efeitos tributários tem uma muito maior amplitude que o consagrado na lei civil. Nesta considera-se prédio rústico uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica e prédio urbano qualquer edifício incorporado no solo, com os terrenos que lhe sirvam de logradouro. Daqui se vê que essa maior amplitude do conceito para efeitos fiscais permita considerar que nele se abrange a caravana, o que não aconteceria nos termos da lei civil.

Como se vê do probatório, a caravana em questão é do tipo residencial e encontra-se assente desde Janeiro de 1984 no alvéolo nº 668 do Parque de Campismo da Árvore, tendo sido avaliada e inscrita como prédio urbano, dando origem ao artigo 1854.

Cabendo a caravana no conceito de prédio para efeitos fiscais, como vimos no preceito supratranscrito e dado o largo tempo de permanência no local, não pode, como a recorrente pretende, considerar-se como afecta a fins transitórios tal permanência nem confundir-se afectação transitória com uso ocasional que é normal na actividade campista. Como se refere nos acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 11.10.2000 (recurso nº 25292) e 24.1.2001 (recurso nº 25699) relativos à mesma recorrente "no caso vertente, a dita caravana da impugnante foi assente no solo para fins de campismo legal, naturalmente sem qualquer delimitação temporal *ab initio,* por isso que sobre tal assentamento os anos foram caindo até ao oitavo. Como assim, não pode legitimamente afastar-se o carácter de permanência de tal instalação". No caso vertente, estando em causa a contribuição de 1996, o prazo de permanência é já de 12 anos. Sendo de um ano o prazo previsto no nº 3 do transcrito artigo 2º do CCA, não pode sequer falar-se na elisão da presunção de permanência.

Menciona ainda a recorrente uma eventual inconstitucionalidade do preceito legal em causa face aos princípios dos artigos 106º e 107º da Constituição da República Portuguesa. Todavia tal afirmação da recorrente não explicita em que que tal artigo viola aqueles preceitos constitucionais, cuja violação não conseguimos igualmente lobrigar.

Pretende ainda a recorrente que ocorre dupla tributação por se tributarem os terrenos onde está instalado o Parque de Campismo e também os terrenos onde está instalada a caravana. Não só a recorrente não demonstra tal afirmação, como o probatório demonstra o contrário ao referir na sua alínea f) que o Parque de Campismo ficou isento de contribuição autárquica. De qualquer modo, não sendo desejável a dupla tributação, não é a mesma ilegal e tem sido admitida nas leis fiscais portuguesas (cfr. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9.12.98 - recurso 19858, citado no recurso 25699 já mencionado).

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

Custas pela recorrente, fixando em 40% a procuradoria.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão — Mendes Pimentel.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 26020, em que são recorrente Fazenda Pública e recorridos José Manuel F. Araújo e mulher e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

José Manuel Ferreira Araújo impugnou no Tribunal Tributário de 1º Instância de Braga a liquidação de IRS relativa ao ano de 1997 invocando ser portador de deficiência de carácter permanente superior a 60 %.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente e anulada a liquidação.

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

A — A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art. 371º do CC, não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro na formação da vontade.

B — O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

C — A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases nº 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (nº 1 do art. 2º), atribuindo deficiência a pessoas que após correcção óptica, não apresentam qual-

quer situação de desvantagem, não tendo por isso deficit funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade.

D — Para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s.p., sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto, nº 7 do art. 14º do CIRS.

E — Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e constatar com rigor das situações dedutíveis e da regularidade da sua comprovação, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância cone os novos critérios, nos termos do art. 119º do CIRS.

F — Com total respeito pelo princípio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo principio da igualdade consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

G — Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o *iter* cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por este não ter por fundamento exclusivo matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio ela admitir que o recurso não versava exclusivamente matéria de direito, pedindo desde logo a remessa ao Tribunal Central Administrativo, caso este Supremo Tribunal Administrativo se considerasse incompetente em razão da hierarquia.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. O impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1997, dizendo-se nela portador(a) de invalidez permanente superior a 60 %, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor do de fl. 12, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2. A administração fiscal (AF) notificou o impugnante nos termos do oficio de fl. 19;

3. A impugnante não fez a prova ali referida, razão pela qual a AF alterou os elementos por ele declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa;

4. O impugnante pagou o valor da liquidação em 28.06.99.

Assentes tais factos apreciemos a situação.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 nº1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum,* para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta o recorrente, como refere o Ministério Público que:

— a sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde [conclusão c)];

— que os serviços dependentes da autoridade de saúde revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado (conclusão c);

que foi devidamente externado por parte da Administração Fiscal todo o iter cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise [conclusão g)].

Como se alcança do probatório da decisão recorrida que se transcreveu, tais factos não estão nele dados como provados. Donde terá de concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão — Mendes Pimentel.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A Secção de Contencioso Tributário do STA penas conhece dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância quando estes tenham por exclusivo fundamento matéria de direito.

2 — Não está nessa situação aquele recurso jurisdicional em que o recorrente afirme, entre o mais, nas conclusões das alegações ara além do considerado na decisão recorrida que "... os serviços de que dependem aquela entidade de saúde revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado (o documento)".

Recurso n.º 26 022, em que são recorrente a Fazenda Pública, Recorrido Manuel Enes de Abreu e de que foi Relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, de 11/01/2001, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por MANUEL ENES DE ABREU, com os demais sinais dos autos, e anulou o acto de liquidação do IRS relativo ao ano de 1997, do montante de 718 415$00, dele recorre directamente para esta formação, pedindo

a sua revogação e substituição por outra decisão que julgue a impugnação improcedente.

2. A recorrente refuta o decidido com base nas razões condensadas nas seguintes conclusões das suas alegações de recurso:

«a) A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art. 371º do CC não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro de formação de vontade.

b) O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

c) A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases nº 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (n.º 1 do art. 2º), atribuindo deficiência a pessoas que após correcção óptica, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo por isso deficit funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade.

d) Para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s. p., sendo a situação pessoal e familiar, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto, n.º 7 do art. 14º do CIRS.

e) Não podendo a administração fiscal ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e constatar com rigor das situações dedutíveis e da regularidade da sua comprovação, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art. 119º do CIRS.

f) Com total respeito pelo princípio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo princípio da igualdade consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

g) Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o *iter* cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

h) Assim não entendendo e anulando a liquidação por nela ter sido tomado em conta o impugnante com deficiência para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no n.º 1 do art. 371º do CC, n.º 1 do art. 13º da CRP, n.º 7 do art. 14º e n.º s 1 e 3 do art. 25º do CIRS, n.ºs 1 e 5 do art. 44º do EBF...› .

3. O recorrido não contra-alegou.

4. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido da incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal por o recurso não ter por exclusivo fundamento matéria de direito, uma vez que nas als. c) e g) das conclusões das suas alegações de recurso a recorrente faz referência a matéria de facto que a sentença recorrida não estabeleceu nem levou em conta.

5. Ouvidas as partes sobre esta questão prévia, veio a recorrente dizer admitir não ter o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito e requerer, caso o tribunal se venha a julgar incompetente para conhecer do recurso, a remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção) e, por seu lado, o recorrido aderir ao parecer do Ministério Público.

Com os vistos dos senhores juízes-adjuntos cumpre decidir.

B - A fundamentação.

6. A incompetência hierárquica do tribunal

6.1. Vem colocada a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso. Ora, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (arts. 101º e 102º do C. P. Civil e 3º da L.P.T.A.) por prejudicar o julgamento em sede de recurso, em que nos situamos, de todas as demais questões, sendo que o mesmo é, até, oficioso.

O art. 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F. atribui à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para «conhecer dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito».

Por seu lado, resulta do disposto no art. 41º n º 1 al. a) do mesmo E.T.A.F. que a competência para conhecer destes recursos cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo quando os mesmos tenham por fundamento matéria que não seja exclusivamente de direito ou seja, portanto, matéria de facto.

A questão da competência do tribunal é um prius em relação a todas as demais questões que se suscitem no recurso e tem de ser encarada apenas à luz das afirmações feitas nas conclusões das alegações, pois é nelas que o recorrente tem de condensar as causas de pedir a que atribui a susceptibilidade jurídica, segundo a sua óptica, de determinar uma solução da causa diferente da decidida ou ditada na decisão recorrida, independentemente da pertinência, merecimento ou acerto jurídico que tenham as afirmações de facto aí vertidas ou seja, da sua idoneidade jurídica para justificar a solução pretendida, no confronto do direito aplicável com a factualidade dada por assente na decisão recorrida.

É que este é um aspecto que diz respeito já ao conhecimento do objecto do recurso e o tribunal não pode entrar na sua apreciação, pois tal representaria antecipar um juízo sobre a solução da questão de direito que só poderá ser emitido pelo tribunal que estiver já julgado competente.

Sendo assim, a questão de saber se o recurso tem ou não por exclusivo fundamento matéria de direito devolve-se na de apurar se a recorrente faz, nas conclusões das suas alegações, a afirmação de qualquer facto contra ou para além dos que constam da decisão recorrida.

E o critério jurídico ([1]) para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, para além ou contra o que se diz na decisão recorrida, enformadas dentro do princípio dispositivo, traduzem uma questão de facto ou uma questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou princípios jurídicos que tenham sido pretensamente violados ou desaplicados, na sua determinação, interpretação ou aplicação, ou se, ou também, à consideração de quaisquer factos naturais ou ocorrências da vida real (fenómenos da natureza ou manifestações concretas da vida, mesmo que do domínio do espírito ou da vontade),

([1]) Emergente, entre outros, dos arts. 511º nº 1, 653º, 655º, 657º, 659º, 646º n º 4, 722º n.ºs 1 e 2 e 729º nº 2 do C. P. Civil

cujo conhecimento implique a elaboração de qualquer juízo probatório.

6.2. Ora, na conclusão c) das alegações de recurso, a recorrente afirma, rebatendo a sentença que esta " ... admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades.".

Esta alegada revogação por parte dos serviços de que a autoridade emitente do documento depende não foi considerada na decisão recorrida quer na fixação do seu probatório quer na parte em a mesma discreteou sobre os factos e o direito. Por outro lado, a asserção corporiza a afirmação de um facto de natureza funcional cuja fixação demanda a elaboração de um juízo de prognose probatória.

Por outro lado, na al. g) das mesmas conclusões, a mesma recorrente sustenta igualmente como fundamento da sua contestação à decisão recorrida que "foi devidamente externado, por parte da AF, todo o *iter* cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise".

Também esta afirmação se refere a factos do mundo exterior e interior administrativo-funcional que não se mostram estabelecidos nem por qualquer modo foram levados em conta na decisão recorrida e cujo juízo de existência implica, igualmente, tal como ali, uma actividade de prognose probatória a ser levada a cabo de acordo com regras de livre apreciação por parte do tribunal que tem competência para estabelecer esses juízos de facto.

Sendo assim, conclui-se que o Ministério Público tem razão na questão prévia suscitada, sendo este tribunal incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e competente o Tribunal Central Administrativo, pela sua Secção de Contencioso Tributário, nos termos das disposições citadas.

C - A decisão.

7 - Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em declará-lo hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, cabendo a competência ao dito tribunal de 2ª instância para quem se ordena a remessa dos autos por a mesma já haver sido requerida pela recorrente (art. 47º do CPT).

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vítor Meira — Beata de Queiroz.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Deficientes. Benefícios fiscais em sede de IRS. Prova da Deficiência.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Antes da vigência do Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, a prova da incapacidade física relevante para efeitos de IRS podia ser feita mediante atestado emitido pela autoridade regional de saúde.

2 — A Administração Fiscal não podia recusar efeitos a esse atestado, a pretexto de ter sido emitido segundo um critério entretanto abandonado pelas autoridades de saúde, e exigir outro atestado, de acordo com o critério posteriormente por elas adoptado, a não ser que se estribasse na ilegalidade do critério utilizado para avaliar a incapacidade.

3 — Os processos a que se refere o artigo 7º nº 2 do Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, para dizer que o diploma se aplica aos processos em curso, são os administrativos de avaliação e certificação da incapacidade, e não os fiscais, ou outros, em que devam retirar-se efeitos da incapacidade atribuída.

Recurso n.º 26047, em que são Recorrente a Fazenda Pública e Recorrida Maria de Fátima Rocha Rodrigues. Relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1 — A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo que julgou procedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1995 deduzida por MARIA DE FÁTIMA ROCHA RODRIGUES, residente em Viana do Castelo.

Formula as seguintes conclusões:

1. O atestado médico, junto aos autos, é um acto meramente instrumental, um mero meio de prova pericial, não constituindo, só por si, um acto administrativo (destacável) que seja fonte de um direito a benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (cf. art. 120º do C.P.A.) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora, haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (art. 2º, nº 1 da Lei nº 9/89, 2.5).

2. A administração fiscal, é a competente para interpretar e aplicar a lei tributária, recorrendo inclusivé, a juízos de experiência técnica, para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do nº 5 do art. 44º do E.B.F.

3. O teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contida nos arts. 25º/3, 80º/6 do C.I.R.S. e 44º/5 do E.B.F., coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita à comprovação devida da incapacidade relevante para efeitos fiscais, sendo que do atestado médico não resulta provado que o critério utilizado na avaliação da incapacidade foi o que a lei fiscal entende como correcto.

4. Para essa "comprovação devida", o que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

5. Antes do D.L. nº 202/96, 23-10 - cf. artº 5º/3 - não havia disposição legal que atribuísse aos actos de verificação e certificação de incapacidades, para efeitos de IRS, como é o caso, a natureza de actos constitutivos de direitos, indispensável para que eles produzissem cer-

tos e determinados efeitos, sendo que o atestado médico junto aos autos é anterior àquele decreto-lei.

6. O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar à formação de "caso decidido ou resolvido" quanto à questão dos efeitos jurídicos do atestado em causa, sendo que a administração fiscal não revogou tal acto, não o arguiu de falso, nem lhe retirou eficácia, antes reconduziu esta aos precisos limites que decorressem dos critérios utilizados na sua produção.

7. As situações pessoais e familiares relevantes para a tributação em sede de IRS reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (art. 14º, nº 7 do CIRS), pelo que a incapacidade certificada deveria ser "devidamente comprovada" nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o art. 119º do CIRS e os arts. 56º e 89º, *ex vi* art. 2º/5 do C.P.A.

8. A administração fiscal tem o poder - dever de interpretar e integrar a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9. A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no nº 5 do art. 44º do E.B.F. que deve ser interpretada e integrada por via dos conceitos estruturantes decorrentes da Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação de Integração das Pessoas com Deficiência (Lei nº 9/89, 2.5), tal como fez a administração no caso "sub judice".

10. A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G. de Saúde interpretou coerentemente -, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão "devidamente comprovada pela entidade competente" contida nos arts. 25º/3, 80º/6 do CIRS e 44º/5 do E.B.F.

11. A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada (art. 266º/2 da C.R.P., art. 17º al. a) do C.P.T. e art. 3º/1 do C.P.A.), sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts. 13º, 71º/1, 103º/1 e 104º/1 da C.R.P. - o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como na caso da hipovisão em causa, essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos, não se traduzindo, por isso, numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5., 3º parágrafo do preâmbulo do C.I.R.S.).

12. Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação aplicação dos arts. 25º/3 e 80º/6 do C.I.R.S. e 44º/5 do E.B.F.".

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Exmª Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

1.4. 0 processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

"a) A impugnante apresentou em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1995.

b) Nessa declaração consignaram que a impugnante era portador de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%.

c) O Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo proferiu um despacho cujo teor consta dos autos e que aqui se passa a reproduzir:

"Na declaração de rendimentos do ano acima referido foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% (...).

A avaliação daquela incapacidade foi efectuada durante um período em que eram aplicadas as instruções que a Direcção-Geral de Saúde dimanou para as suas delegações Regionais através da Informação 63/DSO de 26/08/94, mandando proceder à aplicação da al. c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Dec.-Lei 341/93 de 30/09, em determinadas situações mencionadas no seu capítulo V.

Aquelas instruções foram, porém, revogadas através da circular normativa nº 22/DSO de 15 de Dezembro, deixando de aplicar-se, a partir daquela data, a referida al. c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela de Incapacidades.

Apesar de notificado para tal não fez prova de que, à luz da nova aplicação da referida Tabela Nacional de Incapacidades, mantinha, em 95.12.31, um grau de incapacidade que lhe permita beneficiar do disposto no art. 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Nesta conformidade procedo à alteração dos elementos declarados.

Notifique."

d) Este despacho foi notificado à impugnante.

e) Na sequência foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que se dá por reproduzida e que ora se encontra sob impugnação.

F) Como comprovativo da incapacidade permanente que alega a impugnante juntou o atestado médico que se encontra nos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

Não há factos não provados a registar".

3.1. De acordo com a matéria de facto provada, a recorrida apresentou à Administração Fiscal, com a declaração de IRS do ano de 1995, um atestado emitido pela autoridade de saúde concelhia certificando sofrer ela de deficiências que, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei nº 43189, de 23 de Setembro de 1960, lhe conferem um grau de incapacidade igual ou superior a 60%.

Pretendia com isso a recorrida que fossem atendidos, na liquidação, os benefícios fiscais concedidos pela lei aos deficientes.

É que a Lei nº 9/89, de 2 de Maio, estabelece que "o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade", visando, assim, impor a concretização, no âmbito fiscal, dos direitos e garantias constitucionalmente conferidos aos deficientes. Nesta mesma linha de actuação, o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) consagra, no seu artigo 44º nº 1, uma isenção de tributação em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares de metade de determinados rendimentos dos deficientes; o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) beneficia-os com um limite à dedução superior à comum aos rendimentos do trabalho dependente (artigo 25º nº 3) e com um limite mais elevado de dedução à colecta (artigo 80º nº 6).

O EBF diz-nos, no artigo 44º nº 4, que é deficiente "aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado

pela entidade competente, igual ou superior a 60%", expressão que, mutatis mutandis, é repetida pelo CIRS nos referidos artigos 25º nº 3 e 80º nº 6.

A Administração Fiscal notificou a recorrida para apresentar novo atestado médico emitido segundo o critério estabelecido pela circular normativa nº 22/DSO, de 15 de Dezembro e, perante a sua inércia, procedeu à correcção dos elementos declarados, liquidando imposto sem considerar aquele benefício [alíneas c) e e) da matéria de facto].

3.2. Aponte-se, preliminarmente, que estamos perante um processo judicial que visa a anulação de um dado acto tributário, fundando-se essa pretensão na ilegalidade que a tal acto o impugnante assaca. A tarefa dos tribunais resume-se, assim, a sindicar a (i)legalidade do acto, tal qual ele foi praticado - com os seus fundamentos de facto e de direito - à luz da disciplina legal que lhe preside, na(s) vertentes) apontada(s) pela impugnante.

3.3. Pelo que se deixou escrito em 3.1, supra, já se vê que a Administração Fiscal, com o seu relatado procedimento, não questionou a competência da autoridade de saúde que emitiu o atestado para certificar a invalidez pressuposto do gozo do benefício fiscal em causa. Pelo contrário, a circular nº 28/90 da DGCI revela com clareza que é seu entendimento serem meios adequados para provar a incapacidade a declaração emitida pelas Administrações Regionais de Saúde e pelos Centros de Saúde.

Nem lhe apontou vício substancial ou formal que entendesse afectar o seu valor probatório.

Numa palavra, não questionou a força probatória do dito atestado. Antes, o despacho do director distrital de finanças esclareceu saber que tal atestado havia sido passado segundo o critério ao tempo vigente, porque divulgado pela Direcção-Geral de Saúde, e posteriormente abandonado, razão por que pretendia novo atestado, emitido, porventura, pela mesma autoridade de saúde, mas já ao abrigo do critério por que o primeiro adoptado fora substituído.

Assim sendo, não estamos, como à primeira vista pode parecer, perante uma questão meramente probatória, isto é, não se dá o caso de a Administração Fiscal entender que o atestado apresentado pela recorrida não comprovava devidamente a deficiência invocada, pretendendo, por isso, melhores elementos de prova. O que pediu foi um atestado passado segundo um dado critério, e não considerou o apresentado, por supor ter sido emitido de acordo com outro critério.

Fosse a questão apenas probatória, não seria duvidosa a possibilidade de a Administração Fiscal exigir do pretendente a beneficiário outros elementos de prova, quando entendesse insuficientes ou inadequados os apresentados. A lei exige que a invalidez, para produzir efeitos fiscais, além de permanente e não inferior a 60%, seja devidamente comprovada pela entidade competente. Mas não diz qual é essa entidade, nem indica o meio próprio e suficiente para a prova. Deste modo, poderia acontecer que a Administração Fiscal entendesse não ser a autoridade que emanara o documento apresentado pela recorrida a competente para o efeito, ou que esse documento não satisfazia as exigências formais e (ou) substanciais para comprovar "devidamente" o pressuposto do benefício fiscal.

Já se viu que não foi o sucedido. O que, no caso, aconteceu, foi que a Administração Fiscal desatendeu o atestado apresentado pela recorrida por o critério que (supõe) presidiu à avaliação ter sido alterado pela Direcção-Geral de Saúde, e entender exigível um atestado conforme ao novo critério.

3.4. Ainda aqui poderia haver razão justificativa da atitude da Administração Fiscal. Mas essa razão não podia ser senão uma: a desconformidade do critério usado no atestado junto pela recorrida com o da lei.

Na verdade, é à Administração Fiscal, e não a outrem, que compete a verificação de que a incapacidade está devidamente certificada pela autoridade competente, seja ela qual for, e retirar daí as legais consequências em sede de benefícios fiscais. Cabe-lhe, portanto, o controlo formal e substancial do documento que para prova da incapacidade lhe seja apresentado. Em consequência, pode exigir outra prova se concluir, não só que esse documento não é emanado por entidade competente, como que ele não está formalmente perfeito, ou que utilizou, para certificar o que certifica, um critério inadequado. Seria o caso de se ver confrontada por atestado emitido por médico do sector privado de saúde, de lhe ser apresentado um atestado não datado, de nele vir afirmado que a incapacidade fora avaliada ao abrigo de uma lei revogada...

Ora, a lei vigente em 1995, ano em que a recorrida pretendia ver reflexos fiscais da incapacidade verificada, e em que foi emitido o atestado médico, era omissa quanto aos critérios de avaliação da incapacidade. Mas nem por isso se pode entender que deixava ao critério discricionário da Administração a normação procedimental a seguir para estabelecer o grau de incapacidade fiscalmente relevante, e a valoração deste. Além do mais, estamos perante matéria de benefícios fiscais, sujeita aos princípios da legalidade e da tipicidade, pelo que não é razoável admitir que o legislador tenha pretendido deixar à discricionariedade da Administração o critério de atribuição de incapacidade. E menos a Administração Fiscal, à qual claramente falta vocação para o efeito, parecendo claro que o legislador do EBF e do CIRS, ao referir-se à "entidade competente" para a comprovar, se refere a uma Administração outra que não a Fiscal. Do modo como se organiza a nossa Administração Pública, parece evidente que foi à Administração de Saúde que se quis devolver a certificação da incapacidade fiscalmente relevante, já que é ela que dispõe dos meios e do saber adequados. Também assim mesmo entendeu a Administração Fiscal, em cuja circular nº 28/90 se diz serem aceites os atestados emitidos pelos serviços de saúde.

É, pois, à Administração de Saúde, aceite como é a sua competência para certificar a incapacidade relevante no campo fiscal, que cabe encontrar os critérios legais capazes de a ordenar na fixação da incapacidade. Não lhe estando atribuída discricionariedade na matéria, impõe-se-lhe buscar na lei o modo de preencher os conceitos indeterminados contidos naquilo que lhe cabe certificar: o grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%. Para tal não dispõe de outra tabela de referência que não seja a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo decreto-lei nº 341/93, de 30 de Setembro, ainda que a sua inicial vocação nada tenha a ver com o domínio fiscal, mas com a reparação dos danos emergentes dos acidentes de trabalho e das doenças profissionais. Todavia, porque o legislador, dispondo sobre consequências fiscais da invalidez, não preencheu o critério de atribuição dessa invalidez, esse seria o que tinha que adoptar-se.

Como, de resto, aconteceu e não é questionado, revelando a matéria de facto apurada que a Direcção-Geral de Saúde emitiu, a propósito, e por duas vezes, instruções internas neste sentido.

Não nos importa se a Direcção-Geral de Saúde, ao divulgar, primeiro, um critério, e depois, ao corrigi-lo, interpretou bem a lei. O acto administrativo sob exame é o praticado pela Administração Fiscal, e só esse, e o seu sentido não foi determinado por ela entender ilegal a actuação da autoridade que emitiu o atestado aqui em causa.

A Administração Fiscal aceita que o atestado apresentado pela recorrida comprova a incapacidade fiscalmente relevante antes da correcção possível de fazer com próteses, mas julga ser de exigir um atestado comprovativo do grau de incapacidade após correcção.

Toda a questão está em saber se é legal esta exigência.

Cumpre, antes de mais, notar que não vem provado que a deficiência atestada consista em hipovisão, que é a deficiência oftalmológica motivadora das duas circulares (ofício circular nº 15559 e circular normativa nº 22/DSO) da Direcção-Geral de Saúde. Não se sabe, pois, se a incapacidade de que sofre a recorrida é ou não susceptível de redução por meios correctivos.

0 que se sabe é que, à luz da Tabela Nacional de Incapacidades, (que, diga-se de passagem, manda atender à correcção da incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica de hipovisão, pelo ponto 5 das Instruções anexas), tem uma deficiência de carácter permanente que lhe confere um grau de incapacidade igual ou superior a 60%.

De tudo o que já se disse resulta a conclusão a tirar: o atestado médico apresentado pela recorrida comprova a existência do pressuposto de que depende o benefício fiscal em causa. Não sendo questionado, como não foi, o seu valor probatório, quer em razão da competência da autoridade que o emitiu, quer em razão da forma, quer em razão do critério, por não ser o legal, a Administração Fiscal não podia deixar de ter por verificado o dito pressuposto, actuando em conformidade.

Ao exigir um outro documento, e desconsiderar o que lhe foi apresentado, denegando o benefício fiscal pretendido, a Administração agiu como se lhe coubesse definir o critério legal de verificação e mensuração de incapacidade, excedendo as forças que tem.

3.5. O que até agora se disse não considera o Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, que veio estabelecer o regime de avaliação de incapacidade de pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei destinados àqueles que, "por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da capacidade, pode estar considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais, tendo em conta a idade, o sexo e os factores sócio-culturais dominantes" - do nº 1 do artigo 2º da Lei nº 9/89, de 2 de Maio.

Neste decreto-lei se confirma que, no entendimento do legislador de 1996, a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência, antes e depois deste diploma, não pode ser feita por apelo a outra tabela de referência que não a Tabela Nacional de Incapacidades, reconhecendo-se a conveniência de adequar a sua utilização a um fim que não foi aquele que a inspirou, adoptando procedimentos ajustados ao fim em vista.

O diploma é inovador, entrando em vigor em 30 de Novembro de 1996, mas aplicando-se "aos processos em curso" - artigo 7º.

A aplicação dos critérios do decreto-lei nº 202/96 ao caso vertente - aliás, não reclamada pela recorrente - implicaria a retroactividade do diploma, que a não tem, como é regra (artigo 12º do Código Civil), ainda que ele mesmo estabeleça que se aplica aos processos pendentes. Mas o decreto-lei sob exame não dispõe, directamente, sobre benefícios fiscais. Conforme ele mesmo expressa no seu artigo 1º, "estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência (...) para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (...)" para essas pessoas. Fiscais ou outros.

Deste modo, os "processos" referidos no seu artigo 7º nº 2 não podem ser senão os processos de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, independentemente do uso que, posteriormente, seja dado à certificação da incapacidade, e das consequências que em outros processos, designadamente, fiscais, dela hajam de retirar-se. O diploma aplica-se, pois, aos processos avaliativos de incapacidade em curso, ou seja, àqueles em que ainda haja que proceder à fixação de incapacidade. Mas não aqueloutros em que a incapacidade esteja validamente fixada pelas regras procedimentais anteriormente vigentes. Nem aos procedimentos fiscais, ou outros, em que hajam de ser retiradas consequências da incapacidade atribuída.

O que quer dizer que a Administração Fiscal, a entender-se que pretendeu aplicar ao caso as novas regras, contidas no Decreto-Lei nº 202/96, e que haviam sido "antecipadas" por via de circulares a ele anteriores, teria feito deste diploma legal aplicação retroactiva, quando ela não é permitida.

Improcedem, deste modo, todas as conclusões das alegações de recurso.

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

Sem custas.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Deficientes. Benefícios fiscais em sede de IRS. Prova da deficiência.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Antes da vigência do Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, a prova da incapacidade física relevante para efeitos de IRS podia ser feita mediante atestado emitido pela autoridade regional de saúde.

2 — A Administração Fiscal não podia recusar efeitos a esse atestado, a pretexto de ter sido emitido segundo um critério entretanto abandonado pelas autoridades de saúde, e exigir outro atestado, de acordo com o critério posteriormente por elas adoptado, a não ser que se estribasse na ilegalidade do critério utilizado para avaliar a incapacidade.

3 — Os processos a que se refere o artigo 7º nº 2 do Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, para dizer que o diploma

se aplica aos processos em curso, são os administrativos de avaliação e certificação da incapacidade, e não os fiscais, ou outros, em que devam retirar-se efeitos da incapacidade atribuída.

Recurso nº 26 068. Recorrente: Fazenda Pública. Recorridos: Acácio Gentil Alves e Maria Antónia Malheiro Alves. Relator: Ex.mo Baeta Queiroz.

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

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo que julgou procedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1995 deduzida por ACÁCIO GENTIL ALVES e MARIA ANTÓNIA MALHEIRO ALVES, residente em Arca, Ponte de Lima.

Formula as seguintes conclusões:

"1.

O atestado médico, junto aos autos, é um acto meramente instrumental, um mero meio de prova pericial, não constituindo, só por si, um acto administrativo (destacável) que seja fonte de um direito a benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (cf. art. 120º do C.P.A.) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora, haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (art. 2º, nº 1 da Lei nº 9/89, 2.5).

2.

A administração fiscal, é a competente para interpretar e aplicar a lei tributária, recorrendo inclusivé, a juízos de experiência técnica, para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do nº5 do art. 44º do E.B.F.

3.

O teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contida nos arts. 25º/3, 80º/6 do C.I.R.S. e 44º/5 do E.B.F., coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita à comprovação devida da incapacidade relevante para efeitos fiscais, sendo que do atestado médico não resulta provado que o critério utilizado na avaliação da incapacidade foi o que a lei fiscal entende como correcto.

4.

Para essa "comprovação devida", o que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

5.

Antes do D.L. nº 202/96, 23-10 - cf. art. 5º/3 - não havia disposição legal que atribuísse aos actos de verificação e certificação de incapacidades, para efeitos de IRS, como é o caso, a natureza de actos constitutivos de direitos, indispensável para que eles produzissem certos e determinados efeitos, sendo que o atestado médico junto aos autos é anterior àquele decreto-lei.

6.

O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar à formação de "caso decidido ou resolvido" quanto à questão dos efeitos jurídicos do atestado em causa, sendo que a administração fiscal não revogou tal acto, não o arguiu de falso, nem lhe retirou eficácia, antes reconduziu esta aos precisos limites que decorressem dos critérios utilizados na sua produção.

7.

As situações pessoais e familiares relevantes para a tributação em sede de IRS reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (art 14º, nº 7 do C.I.R.S.), pelo que a incapacidade certificada deveria ser "devidamente comprovada" nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o artº 119º do C.I.R.S. e os arts. 56º e 89º, *ex vi* art. 2º/5 do C.P.A..

8.

A administração fiscal tem o poder-dever de interpretar e integrar a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9.

A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no nº5 do art. 44º do E.B.F. que deve ser interpretada e integrada por via dos conceitos estruturantes decorrentes da Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação de Integração das Pessoas com Deficiência (Lei nº9/89, 2.5), tal como fez a administração no caso *sub judice.*

10.

A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G. de Saúde interpretou coerentemente -, tendo em conta a unidade do sistema juridico, e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão "devidamente comprovada pela entidade competente" contida nos arts. 25º/3, 80º/6 do CIRS e 44º/5 do E.B.F.

11.

A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada (art. 266º/2 da C.R.P., art. 17º al. a) do C.P.T. e art. 3º/1 do C.P.A.), sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts. 13º, 71º/1, 103º/1 e 104º/1 da C.R.P. - o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como na caso da hipovisão em causa, essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação

de rendimentos, não se traduzindo, por isso, numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5., 3º parágrafo do preâmbulo do C.I.R.S.).

12.

Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação aplicação dos arts. 25º/3 e 80º/6 do CIRS e 44º/5 do E.B.F.".

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Exma. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

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

2. A matéria de facto vem assim fixada:

"a) Os impugnantes apresentaram em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1995.

b) Nessa declaração consignaram que a impugnante era portador de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%.

c) O Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo proferiu um despacho cujo teor consta dos autos e que aqui se passa a reproduzir:

"Na declaração de rendimentos do ano acima referido foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% (...).

A avaliação daquela incapacidade foi efectuada durante um período em que eram aplicadas as instruções que a Direcção-Geral de Saúde dimanou para as suas delegações Regionais através da Informação 63/DSO de 26/08/94, mandando proceder à aplicação da al. C) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Dec.-Lei 341/93 de 30/09, em determinadas situações mencionadas no seu capítulo V.

Aquelas instruções foram, porém, revogadas através da circular normativa nº 22/DSO de 15 de Dezembro, deixando de aplicar - se, a partir daquela data, a referida al. c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela de Incapacidades.

Apesar de notificado para tal não fez prova de que, à luz da nova aplicação da referida Tabela Nacional de Incapacidades, mantinha, em 95.12.31, um grau de incapacidade que lhe permita beneficiar do disposto no art. 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Nesta conformidade procedo à alteração dos elementos declarados.

Notifique."

d) Este despacho foi notificado aos impugnantes.

e) Na sequência foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que se dá por reproduzida e que ora se encontra sob impugnação.

f) Como comprovativo da incapacidade permanente que alega a impugnante juntou o atestado médico que se encontra nos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido".

3.1. De acordo com a matéria de facto provada, os recorridos apresentaram à Administração Fiscal, com a declaração de IRS do ano de 1995, um atestado emitido em 5 de Dezembro de 1995 pela autoridade de saúde concelhia de Ponte de Lima certificando sofrer a recorrida de deficiências que, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo decreto-lei nº 43189, de 23 de Setembro de 1960, lhe conferem um grau de incapacidade de 80,8 %.

Pretendiam com isso os recorridos que fossem atendidos, na liquidação, os benefícios fiscais concedidos pela lei aos deficientes.

É que a Lei nº 9/89, de 2 de Maio, estabelece que "o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem ás pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade", visando, assim, impor a concretização, no âmbito fiscal, dos direitos e garantias constitucionalmente conferidos aos deficientes. Nesta mesma linha de actuação, o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) consagra, no seu artigo 44º nº 1, uma isenção de tributação em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares de metade de determinados rendimentos dos deficientes; o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) beneficia-os com um limite à dedução superior à comum aos rendimentos do trabalho dependente (artigo 25º nº 3) e com um limite mais elevado de dedução à colecta (artigo 80º nº 6). O EBF diz-nos, no artigo 44º nº 4, que é deficiente "aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%", expressão que, mutatis mutandis, é repetida pelo CIRS nos referidos artigos 25º nº 3 e 80º nº 6.

A Administração Fiscal notificou os recorridos para apresentarem novo atestado médico emitido segundo o critério estabelecido pela circular normativa nº 22/DSO, de 15 de Dezembro e, perante a sua inércia, procedeu à correcção dos elementos declarados, liquidando imposto sem considerar aquele benefício [alíneas c) e e) da matéria de facto].

3.2. Aponte-se, preliminarmente, que estamos perante um processo judicial que visa a anulação de um dado acto tributário, fundando-se essa pretensão na ilegalidade que a tal acto o impugnante assaca. A tarefa dos tribunais resume-se, assim, a sindicar a (i)legalidade do acto, tal qual ele foi praticado - com os seus fundamentos de facto e de direito - à luz da disciplina legal que lhe preside, na(s) vertentes) apontada(s) pelos impugnantes.

3.3. Pelo que se deixou escrito em 3.1., supra, já se vê que a Administração Fiscal, com o seu relatado procedimento, não questionou a competência da autoridade de saúde que emitiu o atestado para certificar a invalidez pressuposto do gozo do benefício fiscal em causa. Pelo contrário, a circular nº 28/90 da DGCI revela com clareza que é seu entendimento serem meios adequados para provar a incapacidade a declaração emitida pelas Administrações Regionais de Saúde e pelos Centros de Saúde.

Nem lhe apontou vício substancial ou formal que entendesse afectar o seu valor probatório.

Numa palavra, não questionou a força probatória do dito atestado. Antes, o despacho do director distrital de finanças esclareceu saber que tal atestado havia sido passado segundo o critério ao tempo vigente, porque divulgado pela Direcção-Geral de Saúde, e posteriormente abandonado, razão por que pretendia novo atestado, emitido, porventura, pela mesma autoridade de saúde, mas já ao abrigo do critério por que o primeiro adoptado fora substituído.

Assim sendo, não estamos, como à primeira vista pode parecer, perante uma questão meramente probatória, isto é, não se dá o caso de a Administração Fiscal entender que o atestado apresentado pelos recorridos não comprovava devidamente a deficiência invocada, pretendendo, por isso, melhores elementos de prova. O que pediu foi um atestado passado segundo um dado critério, e não considerou o apresentado, por supor ter sido emitido de acordo com outro critério.

Fosse a questão apenas probatória, não seria duvidosa a possibilidade de a Administração Fiscal exigir do pretendente a beneficiário outros elementos de prova, quando entendesse insuficientes ou inadequados os apresentados. A lei exige que a invalidez, para produzir efeitos fiscais, além de permanente e não inferior a 60%, seja devidamente comprovada pela entidade competente. Mas não diz qual é essa entidade, nem indica o meio próprio e suficiente para a prova. Deste modo, poderia acontecer que a Administração Fiscal entendesse não ser a autoridade que emanara o documento apresentado pelos recorridos a competente para o efeito, ou que esse documento não satisfazia as exigências formais e (ou) substanciais para comprovar "devidamente" o pressuposto do benefício fiscal.

Já se viu que não foi o sucedido. O que, no caso, aconteceu, foi que a Administração Fiscal desatendeu o atestado apresentado pelos recorridos por o critério que (supõe) presidiu à avaliação ter sido alterado pela Direcção-Geral de Saúde, e entender exigível um atestado conforme ao novo critério.

3.4. Ainda aqui poderia haver razão justificativa da atitude da Administração Fiscal. Mas essa razão não podia ser senão uma: a desconformidade do critério usado no atestado junto pelo recorrido com o da lei.

Na verdade, é à Administração Fiscal, e não a outrem, que compete a verificação de que a incapacidade está devidamente certificada pela autoridade competente, seja ela qual for, e retirar daí as legais consequências em sede de benefícios fiscais. Cabe-lhe, portanto, o controlo formal e substancial do documento que para prova da incapacidade lhe seja apresentado. Em consequência, pode exigir outra prova se concluir, não só que esse documento não é emanado por entidade competente, como que ele não está formalmente perfeito, ou que utilizou, para certificar o que certifica, um critério inadequado. Seria o caso de se ver confrontada por atestado emitido por médico do sector privado de saúde, de lhe ser apresentado um atestado não datado, de nele vir afirmado que a incapacidade fora avaliada ao abrigo de uma lei revogada...

Ora, a lei vigente em 1995, ano em que os recorridos pretendiam ver reflexos fiscais da incapacidade verificada, e em que foi emitido o atestado médico, era omissa quanto aos critérios de avaliação da incapacidade. Mas nem por isso se pode entender que deixava ao critério discricionário da Administração a normação procedimental a seguir para estabelecer o grau de incapacidade fiscalmente relevante, e a valoração deste. Além do mais, estamos perante matéria de benefícios fiscais, sujeita aos princípios da legalidade e da tipicidade, pelo que não é razoável admitir que o legislador tenha pretendido deixar à discricionariedade da Administração o critério de atribuição de incapacidade. E menos a Administração Fiscal, à qual claramente falta vocação para o efeito, parecendo claro que o legislador do EBF e do CIRS, ao referir-se à "entidade competente" para a comprovar, se refere a uma Administração outra que não a Fiscal. Do modo como se organiza a nossa Administração Pública, parece evidente que foi à Administração de Saúde que se quis devolver a certificação da incapacidade fiscalmente relevante, já que é ela que dispõe dos meios e do saber adequados. Também assim mesmo entendeu a Administração Fiscal, em cuja circular nº 28/90 se diz serem aceites os atestados emitidos pelos serviços de saúde.

É, pois, à Administração de Saúde, aceite como é a sua competência para certificar a incapacidade relevante no campo fiscal, que cabe encontrar os critérios legais capazes de a ordenar na fixação da incapacidade. Não lhe estando atribuída discricionariedade na matéria, impõe-se-lhe buscar na lei o modo de preencher os conceitos indeterminados contidos naquilo que lhe cabe certificar: o grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%. Para tal não dispõe de outra tabela de referência que não seja a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro, ainda que a sua inicial vocação nada tenha a ver com o domínio fiscal, mas com a reparação dos danos emergentes dos acidentes de trabalho e das doenças profissionais. Todavia, porque o legislador, dispondo sobre consequências fiscais da invalidez, não preencheu o critério de atribuição dessa invalidez, esse seria o que tinha que adoptar-se.

Como, de resto, aconteceu e não é questionado, revelando a matéria de facto apurada que a Direcção-Geral de Saúde emitiu, a propósito, e por duas vezes, instruções internas neste sentido.

Não nos importa se a Direcção-Geral de Saúde, ao divulgar, primeiro, um critério, e depois, ao corrigi-lo, interpretou bem a lei. O acto administrativo sob exame é o praticado pela Administração Fiscal, e só esse, e o seu sentido não foi determinado por ela entender ilegal a actuação da autoridade que emitiu o atestado aqui em causa.

A Administração Fiscal aceita que o atestado apresentado pelos recorridos comprova a incapacidade fiscalmente relevante antes da correcção possível de fazer com próteses, mas julga ser de exigir um atestado comprovativo do grau de incapacidade após correcção.

Toda a questão está em saber se é legal esta exigência.

Cumpre, antes de mais, notar que não vem provado que a deficiência atestada consista em hipovisão, que é a deficiência oftalmológica motivadora das duas circulares (ofício circular nº 15559 e circular normativa nº 22/DSO) da Direcção-Geral de Saúde. Não se sabe, pois, se a incapacidade de que sofre o recorrido é ou não susceptível de redução por meios correctivos.

O que se sabe é que, à luz da Tabela Nacional de Incapacidades, (que, diga-se de passagem, manda atender à correcção da incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica de hipovisão, pelo ponto 5 das Instruções anexas), tem uma deficiência de carácter permanente que lhe confere um grau de incapacidade de 80,8%.

De tudo o que já se disse resulta a conclusão a tirar: o atestado médico apresentado pelo recorrido comprova a existência do pressuposto de que depende o benefício fiscal em causa. Não sendo questionado, como não foi, o seu valor probatório, quer em razão da competência da autoridade que o emitiu, quer em razão da forma, quer em razão do critério, por não ser o legal, a Administração Fiscal não podia deixar de ter por verificado o dito pressuposto, actuando em conformidade.

Ao exigir um outro documento, e desconsiderar o que lhe foi apresentado, denegando o benefício fiscal pretendido, a Administração agiu como se lhe coubesse definir o critério legal de verificação e mensuração de incapacidade, excedendo as forças que tem.

3.5. O que até agora se disse não considera o Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, que veio estabelecer o regime de avaliação de incapacidade de pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei destinados àqueles que, "por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da capacidade, pode estar considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais, tendo em conta a idade, o sexo e os factores sócio-culturais dominantes" - do nº 1 do artigo 2º da Lei nº 9/89, de 2 de Maio.

Neste decreto-lei se confirma que, no entendimento do legislador de 1996, a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência, antes e depois deste diploma, não pode ser feita por apelo a outra tabela de referência que não a Tabela Nacional de Incapacidades, reconhecendo-se a conveniência de adequar a sua utilização a um fim que não foi aquele que a inspirou, adoptando procedimentos ajustados ao fim em vista.

O diploma é inovador, entrando em vigor em 30 de Novembro de 1996, mas aplicando-se "aos processos em curso" - artigo 7º.

A aplicação dos critérios do Decreto-Lei nº 202/96 ao caso vertente - aliás, não reclamada pela recorrente - implicaria a retroactividade do diploma, que a não tem, como é regra (artigo 12º do Código Civil), ainda que ele mesmo estabeleça que se aplica aos processos pendentes. Mas o decreto-lei sob exame não dispõe, directamente, sobre benefícios fiscais. Conforme ele mesmo expressa no seu artigo 1 º, "estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência (...) para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (...)" para essas pessoas. Fiscais ou outros.

Deste modo, os "processos" referidos no seu artigo 7º nº 2 não podem ser senão os processos de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, independentemente do uso que, posteriormente, seja dado à certificação da incapacidade, e das consequências que em outros processos, designadamente, fiscais, dela hajam de retirar-se. O diploma aplica-se, pois, aos processos avaliativos de incapacidade em curso, ou seja, àqueles em que ainda haja que proceder à fixação de incapacidade. Mas não aqueloutros em que a incapacidade esteja validamente fixada pelas regras procedimentais anteriormente vigentes. Nem aos procedimentos fiscais, ou outros, em que hajam de ser retiradas consequências da incapacidade atribuída.

O que quer dizer que a Administração Fiscal, a entender-se que pretendeu aplicar ao caso as novas regras, contidas no decreto-lei nº 202/96, e que haviam sido "antecipadas" por via de circulares a ele anteriores, teria feito deste diploma legal aplicação retroactiva, quando ela não é permitida.

Improcedem, deste modo, todas as conclusões das alegações de recurso.

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

Sem custas.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

Finanças locais. Tarifas. Competência para a sua execução. Competência para conhecer da oposição contra a execução de tarifa.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A tarifa é uma taxa prevista como contraprestação pela utilização dos bens semipúblicos mencionados no art.º 20º n.º 1 da Lei n.º 42/98, de 06/08 segundo critérios alheios às regras de mercado.

2 — As Câmaras Municipais, salvo as de Lisboa e Porto, são os órgãos competentes para a execução coerciva das tarifas, após a vigência do art. 30º n.º 4 daquela Lei.

3 — A adopção da competência executiva pelo órgão administrativo a que respeita a tarifa é a que melhor se coaduna com o princípio administrativo da autotutela dos efeitos dos seus actos administrativos.

4 — Cabe aos tribunais tributários conhecer das oposições deduzidas contra a execução administrativa das tarifas.

Recurso n.º 26 109, em que são recorrente o Ministério Público e recorrida a Sociedade de Construções Quinta do Bispo, L.da, e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A — O relatório

1. O MINISTÉRIO PÚBLICO, dizendo-se inconformado com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, de 19/02/2000, que julgou o tribunal tributário absolutamente incompetente para conhecer da execução instaurada contra SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES QUINTA DO BISPO, L.DA, identificada com os demais sinais dos autos, para a cobrança de uma dívida à Câmara Municipal de Portimão proveniente da tarifa de água consumida durante o mês de Setembro de 2000, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que declare o tribunal tributário competente em razão da matéria.

2. O recorrente refuta o decidido com base nas razões sintetizadas nas seguintes conclusões das suas alegações de recurso:

«a) a tarifa resultante do serviço público com o fornecimento/consumo de água, e recolha de lixo e conservação e tratamento de esgotos, constitui verdadeira receita tributária (parafiscal), a favor dos municípios,

b) e cuja liquidação (e cobrança) constitui uma real "questão fiscal", por implicar o pagamento de determinada prestação pecuniária, com vista à arrecadação de receitas municipais.

c) Como tal aquela tarifa é considerada uma modalidade taxa *sui generis,* «cuja especial configuração lhe advém da particular natureza dos serviços a que se encontra ligada»),

d) No âmbito da jurisdição fiscal cabem as questões administrativas de natureza fiscal, como é o caso da tarifa em questão,

e) Por se tratar de uma prestação pecuniária, devida a uma entidade pública, que é imposta aos cidadãos, com vista a obter receitas para cobrir as necessidades financeiras do ente público.

f) O art. 62º n.º 1 do ETAF veio atribuir competência aos tribunais tributários de 1a instância para «conhecer dos recursos dos actos de liquidação de quaisquer receitas tributárias, incluindo as parafiscais» [alínea a)].

g) e da cobrança coerciva de dívidas a pessoas de direito público, quando a lei preveja... [alínea o)].

h) Assim, é este Tribunal Tributário de 1ª Instância, o competente, em razão da matéria, para conhecer da legalidade da liquidação da tarifa em questão,

i) E para conhecer da matéria de facto e de direito invocada na oposição, que questionaram a cobrança e a execução da dívida, nos termos do art. 62º n.º 1 als. a) e o) do ETAF, com referência ao art. 30º da Lei n.º 42198, de 6 de Agosto e art. 151º n.º 1 do CPT,

j) Já que, correndo o processo de execução, na sua fase administrativa, nos serviços administrativos camarários, nunca esteve em causa a competência daqueles serviços para cobrança coerciva das dívidas às autarquias locais, proveniente da tarifa/taxa, respeitante aos autos (art. 30º n.º 4 da Lei n.º 42/98 e 140º e 150º, ambos do CPPT)».

3. A sociedade opoente não contra-alegou.

Com os vistos dos Srs. Juízes-Aadjuntos cumpre decidir.

B — A fundamentação.

4. A questão decidenda.

É a de saber se o tribunal tributário é competente para conhecer da oposição à execução por dívida proveniente de tarifa municipal por fornecimento de água.

5. O mérito do recurso.

A sentença recorrida julgou o tribunal tributário incompetente para conhecer da execução por considerar a receita exequenda como "uma tarifa-preço da água consumida no mês de Setembro de 2000 (por evidente lapso escreveu 2001)" e por, mesmo a ter-se ela como taxa, no que não assentou, serem, nos termos do art. 30º n.º 4 da Lei n.º 42/98, de 06/08, os tribunais tributários de 11 instância incompetentes em razão da matéria para a cobrança coerciva das taxas aplicadas pelas autarquias.

A decisão recorrida atendeu assim a causa de pedir da oposição tal qual a executada a alegou.

Mas o que é certo é que não se vislumbra nos autos que seja o tribunal tributário quem prossegue a cobrança coerciva da dívida exequenda. Ao contrário, o que se vê dos documentos com que os serviços da Câmara Municipal de Portimão instruíram a oposição deduzida pela referida sociedade, nomeadamente de fls. 26 a 28, é que a execução fiscal está a ser prosseguida como "Execução Fiscal Administrativa" pelo Serviço de Execuções Fiscais da própria Câmara Municipal de Portimão. E como "Execução Fiscal Administrativa" a correr termos nos Serviços da Câmara Municipal de Portimão que os autos de execução foram autuados e o mandado de penhora foi emitido foi-o por "Joaquim Manuel das Neves Catarino, Responsável pelo Serviço de Execuções Fiscais da Câmara Municipal de Portimão". É certo que na página do processo de execução donde consta o mandado de penhora (fl. 28 dos autos) se encontra aposta, em fundo de página, a inscrição "Tribunal Tributário de 1ª Instância junto Câmara Municipal de Portimão". Mas este timbre efectuado por qualquer processo mecânico não tem qualquer relevo jurídico, pois não existe na Ordem Jurídica Portuguesa qualquer tribunal tributário de 1ª instância junto da Câmara Municipal de Portimão ou de qualquer outra. O que essa inscrição deixa transparecer é uma certa, mas errada, concepção pessoal do seu autor acerca da natureza jurídica do Serviço de Execuções Fiscais da Câmara Municipal enquanto fazendo-a corresponder a um "extensão" orgânico-funcional do Tribunal Tributário, possivelmente em virtude da competência territorial deste para conhecer de todas as questões de natureza jurisdicional que se suscitem em tal processo de execução fiscal administrativa.

Não tem assim qualquer sentido, em concreto que tal é o plano a ter em conta na jurisdição, a alegação feita pela executada da incompetência dos tribunais tributários para a cobrança das dívidas provenientes de tarifas de fornecimento de água feito pela Câmara Municipal de Portimão.

O n.º 4 do art. 30º da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto (Lei da Lei das Finanças Locais) é bem explícito ao regular a matéria da competência em causa. Diz ele o seguinte:

"Compete aos órgãos executivos, à excepção dos municípios de Lisboa e do Porto, a competência coerciva das dividas às autarquias locais provenientes de taxas, encargos de mais-valias e demais receitas de natureza tributária que aquelas devam cobrar, aplicando-se o Código de Processo Tributário, com as necessárias adaptações".

Não há, pois, quaisquer dúvidas que a competência para prosseguir os processos ou procedimentos de cobrança coerciva das dívidas provenientes dos tipos tributários indicados cabe às Câmaras Municipais que sejam suas credoras, salvo nos casos de Lisboa e Porto em que isso compete aos tribunais tributários de 1ª instância.

Tal sistema, que se situa na linha de atribuição legislativa do poder de auto tutela administrativa dos efeitos jurídicos pecuniários estatuídos pelos seus próprios actos administrativo-tributários, mais não representa do que uma simples adaptação do regime que vigora para a cobrança de outras dívidas de natureza tributária em relação à administração tributária (arts. 149º e segs.). Consubstanciando-se a execução forçada do acto tributário essencialmente em tarefas administrativas, que dão assim expressão à força jurídico-imperativo-vinculante que os efeitos do acto administrativo tributário importa, entendeu o legislador atribuir essa tarefa à própria administração, embora sob o directo controlo do tribunal, dada a natureza apertada do regime jurídico a que essa execução está sujeita, quase que diríamos estritamente vinculada, desonerando o tribunal de levar a cabo tarefas de cariz meramente executivo. É essa visão das coisas que está afirmada no art. 103º da LGT. Mas isso não impede, mas antes é sugerido em virtude da diferente natureza das dívidas de que sejam credoras, que essa actividade de auto-tutela seja levada a cabo pela diversa administração que leva a cabo a gestão dos interesses públicos a que respeitam as receitas a cobrar coercivamente. É nesta linha que se posiciona a competência da administração tributária dependente da Direcção-Geral dos Impostos que está prevista na al. f) do n.º 1 do art. 10º do CCPT de "instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a estes respeitantes" pelas receitas cuja arrecadação deva garantir. É ainda o mesmo princípio axiológico que justifica a opção recente do legislador de cometer aos Centros Regionais de Segurança Social, através de secção de processos, a cobrança coerciva dos valores relativos às cotizações e às contribuições (art. 63º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, já entrado em vigor — art. 119º da mesma Lei).

Deste modo, e ao ter admitido, embora sem conceder, que a receita em causa se pudesse configurar como uma taxa, a sentença recorrida apenas poderia ter concluído, mas tão-só em abstracto, pela incompetência do tribunal tributário, é certo, mas, ao mesmo tempo, também

pela improcedência dessa causa de pedir por, em concreto, a execução fiscal estar a correr perante os serviços da Câmara Municipal de Portimão e não perante o tribunal tributário.

Todavia, o que se intui da sentença é que esta se estribou no entendimento de que as tarifas pelo fornecimento de água pelos municípios, como é aquela que está aqui em causa, não cabe em nenhum dos tipos tributários que estão referidos naquele n.º 4 do art. 30º da Lei n.º 42/98 (taxas, encargos de mais valias e demais receitas de natureza tributária), mas que terá uma natureza de preço, tal como a oponente sustenta na petição da oposição — um preço decorrente do contrato de fornecimento celebrado entre a exequente e a executada. Tanto assim é que a sentença começa logo por afirmar que a "oposição se reporta tão-somente à dívida resultante de uma tarifa-preço da água consumida...".

Não é esta, porém, a melhor doutrina relativamente à matéria. Senão vejamos.

Logo na alínea d) do seu art. 16º. a Lei n.º 42/98 estatui que, entre outras, constituem receitas dos municípios "o produto da cobrança de taxas, tarifas e preços resultantes da prestação de serviços pelo município".

E no art. 20º n.º 1 a mesma lei esclarece relativamente a quais actividades é que os municípios podem cobrar as tarifas e preços, prescrevendo:

"1 — As tarifas e preços a cobrar pelos municípios respeitam, designadamente, às actividades de exploração de sistemas públicos de:

a) Distribuição de água;

b) Drenagem de águas residuais;

c) Recolha, depósito e tratamento de resíduos sólidos;

d) Transportes colectivos de pessoas e mercadorias;

e) Distribuição de energia eléctrica em baixa tensão".

Quer isto dizer que, da óptica da lei, os municípios tanto poderão optar pela instituição de tarifas como pela de preços pela utilização por banda dos interessados dos bens propiciados pelo município através das actividades de exploração dos sistemas públicos que identifica, entre elas se contando a da distribuição de água em cuja categoria se insere a receita exequenda.

Estamos aqui perante o fornecimento de bens por parte dos municípios que visam satisfazer essencialmente necessidades privadas, mas porque, segundo a concepção política dominante na sociedade se entende que esses bens deverão ser propiciados segundo uma lógica independente da do mercado, "fundando-se em razões distintas, como a justa distribuição dos encargos públicos, ou em considerações de ordem política, como a de facilitar ou dificultar o acesso a certos bens ou serviços", o legislador confere a possibilidade aos municípios de subtraírem a fixação das contraprestações pela utilização desses serviços ou bens à lógica ou às regras do mercado e submeterem-nas a critérios diferentes, fixando-as autoritariamente, se bem que, — e aqui apela-se a um elemento comum na formação do preço na lógica do mercado -, não "devam, em princípio, ser inferiores aos custos directa e indirectamente suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação dos serviços", segundo se manda no n.º 3 daquele art. 20º da Lei n.º 42/98.

Mas isso não impede que os municípios não possam fornecer esses bens segundo o regime de preços de mercado, assente essencialmente na regra da oferta e da procura, traduzida juridicamente num acordo

de vontades e que dá origem a uma obrigação voluntária em vez de uma obrigação autoritária ou de fonte legal, como ali acontece, e ainda que esses preços não possam ser sujeitos a condicionamentos na sua determinação (preços tabelados, preços condicionados à demonstração dos elementos da sua formação, preços públicos e preços políticos).

Se a receita corresponde a um preço autoritariamente estabelecido pela utilização individual dos referidos bens que atenta aquela concepção são bens semipúblicos — tendo a sua contrapartida numa actividade dos municípios (do Estado ou de outros entes públicos) especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento estamos perante uma tarifa; de contrário, estamos perante um preço ([1]).

Mas tarifa, aqui equivale-se totalmente, na perspectiva da sua natureza, a taxa, correspondendo a denominação apenas a um simples nomen especificamente atribuído pelo legislador das finanças locais quando ela respeita à utilização de certos bens semipúblicos -precisamente os indicados no n.º 1 do art. 20º da citada Lei n.º 42/98 e com correspondência em preceitos similares das leis anteriores ([2]).

A este respeito disse o Ac. n.º 1139/96 do Tribunal Constitucional ([3]), transcrevendo já passagens do seu acórdão n.º 76/884 ([4]), que "uma tarifa, no campo das finanças locais, se não delineia como uma figura em absoluto nova, ou seja, como uma espécie de tercium genus entre taxa e imposto", apresentando-se de «de facto, e sob todos os aspectos», como uma simples taxa, embora taxa *sui generis* «cuja especial configuração lhe advém apenas da particular natureza dos serviços a que se encontra ligada, sendo que a «tarifa, se ao nível da lei ordinária pode ter significação própria, não releva, porém, numa perspectiva constitucional, pelo que, nesta «óptica, ela constitui apenas uma modalidade especial de taxa e nada mais».

Dentro desta visão das coisas a tarifa pelo fornecimento de água cabe, pois, como taxa *sui generis*, na previsão do n.º 4 do citado art. 30º da Lei n.º 42/98, onde se atribui a competência para a sua cobrança coerciva aos próprios órgãos executivos dos municípios que sejam delas credoras, salvo os de Lisboa e Porto.

Sendo assim, e porque a receita em causa se trata de uma tarifa do município de Portimão, embora concluindo em abstracto ser o tribunal tributário incompetente para a sua cobrança, a decisão recorrida sempre haveria de ter julgado improcedente a alegação da incompetência, em virtude de, em concreto, a execução estar a ser levada a cabo pelo órgão administrativo competente.

([1]) Sobre a distinção entre taxas e preços, diversos AA escreveram. O mais radical é Teixeira Ribeiro, para quem as taxas são pura e simplesmente preços pagos pela utilização de bens semipúblicos, podendo elas ser voluntárias ou obrigatórias, solicitadas ou não solicitadas —Noção Jurídica de Taxa— *R.L.J.,* ano 117º, n.º 3727, págs., 292/293 e *Lições de Finanças Públicas,* 2ª edição, págs. 206; Sousa Franco, *Direito Financeiro e Finanças Públicas* — põe a tónica essencialmente nas condições em que os bens são prestados aos particulares: se são vendidos em condições de mercado serão preços; «no pólo oposto, os serviços ou bens que só o Estado produz, em relação aos quais pode ser obrigatório o uso por parte dos particulares e cujas condições gerais de utilização são definidas em termos genéricos (e não de forma contratual) darão origem à cobrança de taxas»; Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal,* I, págs. 54 e 55— acentua antes a susceptibilidade dos bens, serem ou não por natureza objecto de avaliação subjectiva segundo as leis do mercado ou se estão subtraídos a tal critério, fundando-se antes em razões distintas das do mercado, segundo a concepção política dominante na Comunidade.

([2]) Cf. arts. 4º n.º 1 al. h) e 12º da Lei n.º 1/87, de 6/01e arts. 3º n.º 1 al. e) e 9º do DL. n.º 98/84, de 29/03.

([3]) Publicado no *D.R.,* II Série, de 10/02/1997.

([4]) publicado na II Série do D. R., de 21/04/1988 e nos *Acórdãos do Tribunal Constitucional,* 11º vol. págs. 331 e segs.

Questão diferente é a de saber se o tribunal tributário será competente para conhecer da oposição à execução fiscal, face ao disposto no art. 151º n.º 1 do CPPT e à al. i) do n.º 1 do art. 62º do ETAF (redacção do DL. n.º 229/96).

Trata-se de questão que, conquanto conexionada com a questão da competência para a execução, por tal como ela ter de ser encarada perante a natureza das receitas exequendas, a sentença recorrida não decidiu. E assim, muito embora, o recorrente coloque, no recurso, também esta segunda questão — aliás, sem a destrinçar da questão da competência para a execução — o certo é que este Supremo não pode dela conhecer por nem a oponente a ter suscitado na petição da oposição ([5]) nem o tribunal recorrido a ter decidido e o recurso se dever assim cingir ao reexame das questões que foram afrontadas na decisão censuranda, por, não obstante dizer respeito a matéria de conhecimento oficioso do tribunal, não se tratar de questão prévia ou prejudicial ao conhecimento do recurso.

Anote-se, todavia, que do acima exposto quanto à natureza das tarifas sempre decorrerá a competência do tribunal tributário para conhecer da oposição, face a tais preceitos.

C — A decisão

6. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar competente a Câmara Municipal de Portimão para a cobrança coerciva das dívidas provenientes da tarifa por fornecimento de água.

Custas pela recorrida apenas em 1ª instância, não as devendo neste Supremo por não ter vindo ao recurso defender os seus direitos (art. 3º da Tabela).

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vitor Meira — Baeta de Queiroz.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

PROCESSO DE RECLAMAÇÃO GRACIOSA. INDEFERIMENTO TÁCITO. PRAZO DO IMPUGNAÇÃO JUDICIAL. PRAZO QUE TERMINOU EM FÉRIAS JUDICIAIS.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — As normas procedimentais contidas na Lei Geral Tributária são de aplicação imediata aos processos pendentes, nos termos do n.º 3 do art. 12.º dessa Lei.

2 — Não havendo no Código de Procedimento e de Processo Tributário norma especial sobre o prazo para decisão da reclamação graciosa, é aplicável, para efeitos de formação de indeferimento tácito, o prazo de seis meses previstos no n.º 1 do art. 57.º da L.G.T.

3 — É a contar do termo desse prazo para formação de acto tácito que se conta o prazo de impugnação judicial [art. 102.º, n.º 1, alínea d), do C.P.P.T.].

4 — Se o prazo de impugnação judicial terminar em período de férias judiciais, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil subsequente a estas.

([5]) Apenas implicitamente e por conexão necessária à sustentada natureza das receitas exequendas como preço é que se poderá ver colocada essa questão na petição inicial da oposição.

Recurso n.º 26 138, em que são recorrente ALPI Portugal Navegação e Trânsito, L.da, e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.mo Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - ALPI PORTUGAL NAVEGAÇÃO E TRÂNSITO, LDA, impugnou judicialmente, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, o indeferimento tácito de uma reclamação graciosa que apresentou da liquidação adicional de I.R.C. relativa ao ano de 1995.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto liminarmente a impugnação, por extemporaneidade.

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

1. A Lei Geral Tributária veio regular, a partir de 1 de Janeiro de 1999, as relações jurídico-tributárias, sem prejuízo do disposto no direito comunitário e noutras normas de direito internacional que vigorarem directamente na ordem interna - cfr. artigo 6º do Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro.

2. A Lei Geral Tributária prevê que os seus normativos sejam aplicados, de acordo com a natureza das matérias por uma ordem de aplicação sucessiva, sendo primeiramente aplicada a própria lei, e em segundo lugar, o Código de Processo Tributário, e, posteriormente, os restantes diplomas, referidos no artigo 2º da supramencionada lei.

3. Ainda de referir que, de acordo com o artigo 12º da Lei Geral Tributária, as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata.

4. E, por ultimo, o artigo 57º da predita lei diz que o procedimento tributário deve estar concluído no prazo de seis meses, e que o seu incumprimento faz presumir o seu indeferimento, para efeitos de apresentação de impugnação judicial.

5. Assim, é claro que a Lei Geral Tributária contém, no seu seio, uma norma própria para efeitos da presunção legal de indeferimento tácito, necessário à contagem do prazo para apresentação de impugnação judicial. Neste caso, a existência de tal norma - artigo 57º -, implica a derrogação de qualquer outra que esteja em concorrência com a mesma - CPT -, prevalecendo a norma da Lei Geral Tributária.

6. Além disso, o citado preceito da Lei Geral Tributária constitui uma norma de natureza processual, sendo certo que as normas de natureza processual são de aplicação imediata.

7. O que motivou que a petição inicial de impugnação judicial fosse apresentada, ao abrigo do disposto no artigo 106º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e do artigo 57º da Lei Geral Tributária.

8. Assim, o prazo de que a Administração Tributária dispõe, a partir de 1 de Janeiro de 1999, para promover o cumprimento do principio da celeridade e da diligência, através da decisão dos processos que lhe foram e são confiados é de seis meses - cfr. artigo 57º n.º 1 da LGT, conjugado com o artigo 6º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

9. O indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada, em 10 de Dezembro de 1999, ocorreu no dia 7 de Junho de 2000, ou seja, passados seis meses da data da apresentação, nos termos do disposto no artigo 57º, n.º 1 da LGT, porquanto até essa data, os órgãos competentes da Administração Tributária não haviam formulado qualquer decisão sobre a mesma.

10. O prazo que a então impugnante dispunha para apresentar a sua petição inicial de impugnação judicial, perante a Administração Tributária, terminava no dia 5 de Setembro de 2000.

11. O dia 5 de Setembro de 2000 corresponde a férias judiciais, pelo que, o terminus do prazo é, legalmente, transferido para o primeiro dia útil após férias judiciais ou seja para o dia 15 de Setembro de 2000.

12. A apresentação da petição inicial, em 15 de Setembro de 2000, respeitou todos os preceitos legais em vigor no ordenamento jurídico-tributário, designadamente, o prescrito nos nºs 1 e 5 do artigo 57º da Lei Tributária, bem como o disposto no artigo 106º do Código de Procedimento e do Processo Tributário, conjugados com o estatuído no artigo 2º e o artigo 12º da mesma lei.

13. Assim sendo, é erróneo considerar-se verificada, como efectivamente se considerou, a excepção peremptória da caducidade do direito à impugnação judicial, indeferindo liminarmente, por esse facto, a petição inicial, apresentada pela recorrente, e ora alegante.

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer no sentido provimento do recurso, pelas seguintes razoes, em suma:

- aplicável ao caso o art. 57.º, n.º 5, da L.G.T. de que resulta ser de 6 meses o prazo para formação de indeferimento tácito;

- o art. 102.º do C.P.P.T. fixa o prazo de impugnação judicial em 90 dias a contar da formação de indeferimento tácito;

- o prazo de impugnação que termine em período de férias judiciais transfere-se para o primeiro dia útil subsequente;

- por isso, a petição foi apresentada tempestivamente.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A questão que é objecto do recurso é a de saber se a petição de impugnação judicial foi apresentada tempestivamente.

O processo foi instaurado em 15-9-2000, pelo que lhe é aplicável o C.P.P.T.

No art. 102.º alínea d) deste Código fixa-se em 90 dias, a contar da formação de indeferimento tácito, o prazo de impugnação judicial.

O art. 106.º deste Código estabelece que a reclamação graciosa se presume indeferida após o termo do prazo legal de decisão pelo órgão competente, norma esta que está em sintonia com o preceituado no n.º 5 do art. 57.º da L.G.T., em que se estabelece que este prazo se conta desde a data da entrada da petição no serviço competente.

Não sendo fixado qualquer prazo especial para decisão da reclamação graciosa, é aplicável o prazo geral de 6 meses previsto no n.º 1 deste art. 57.º, uma vez que a reclamação graciosa foi apresentada já na vigência desta lei e esta é uma norma de aplicação imediata, como resulta do n.º 3 do art. 12.º da mesma Lei.

No caso dos autos, a reclamação graciosa foi apresentada na Repartição de Finanças competente em 10-12-1999.

Assim, a petição considera-se indeferida tacitamente em 10-6-2000.

A partir desta data, conta-se o prazo de 90 dias para impugnação judicial, que terminou em 9-9-2000.

Incluindo-se esta data em período de férias judiciais (art. 12.º da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais (Lei 3/99, de 13 de Janeiro, que alterou a Lei n.º 38/87, de 23 de Dezembro), o termo final do prazo de impugnação judicial transfere-se para o primeiro dia útil seguinte.

Na verdade, a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a ser uniforme no sentido de que os prazos de interposição de recursos ou impugnações judiciais de decisões administrativas que terminam em férias se o acto dever ser pratico perante autoridades administrativas, que servem de intermediários para recepção dos requerimentos de interposição.

Esta solução prende-se com a razão de ser da transferência do prazo prevista no art. 279.º, alínea e), do Código Civil, que não é o encerramento dos tribunais, que mesmo em férias continuam com os serviços de secretaria abertos ao público, mas com o facto de durante as férias não serem praticados actos processuais nos processos não urgentes.

Por isso, sendo a petição de impugnação judicial dirigida ao tribunal, apesar de apresentando à autoridade administrativa, que é mero intermediário entre o requerente e o tribunal, deverão aplicar-se as regras de contagem do prazo como se aquele fosse apresentado neste.

Neste sentido se têm vindo a pronunciar, uniformemente, desde há vários anos, ambas as Secções deste Supremo Tribunal Administrativo ([1]), pelo que essa uniformidade, susceptível de gerar a confiança dos particulares num determinado entendimento jurispruden-

---

([1])Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos deste da Secção do Contencioso Tributário destes Supremo Tribunal Administrativo:
- de 13-3-96, proferido no recurso n.º 19938, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-3-98, página 977;
- de 26-4-95, proferido no recurso n.º 17472, publicado em Apêndice ao Diário da República de 14-8-97, página 1100;
- de 1-2-89, proferido no recurso n.º 10378, publicado em Apêndice ao Diário da República de 30-5-90, página 31;
- de 12-4-89, proferido no recurso n.º 10472, publicado em Apêndice ao Diário da República de 15-5-91, página 443;
- de 26-5-93, proferido no recurso n.º 14250, publicado em Apêndice ao Diário da República de 30-4-96, página 1968;
- de 29-11-95, proferido no recurso n.º 19676, publicado em Apêndice ao Diário da República de 14-11-97, página 2848;
- de 6-3-96, proferido no recurso n.º 20110, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-3-98, página 834;
- de 12-6-96, proferido no recurso n.º 18627, publicado em Apêndice ao Diário da República de 18-5-98, página 2050;
- de 29-1-97, proferido no recurso n.º 16758;
- de 4-6-97, proferido no recurso n.º 21653;

A mesma posição tem vindo a ser adoptada pela Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo, como se pode ver pelos seguintes acórdãos:
- de 9-12-88, proferido no recurso n.º 24597, publicado em Apêndice ao Diário da República de 23-9-94, página 5922;
- de 4-4-89, proferido no recurso n.º 25844, publicado em Apêndice ao Diário da República de 15-11-94, página 2273;
- de 20-03-90, publicado em Apêndice ao Diário da República de 12-1-95, página 2666;
- de 14-1-92, proferido no recurso n.º 26719, publicado em Apêndice ao Diário da República de 29-12-95, página 49;
- de 11-2-92, proferido no recurso n.º 27978, publicado em Apêndice ao Diário da República de 29-12-95, página 920.

cial, numa matéria de natureza processual em que está em causa a possibilidade de exercício do seu direito constitucional de acesso aos tribunais, é, só por si, suficiente para justificar a adopção do mesmo entendimento, por evidentes razoes de sensatez e razoabilidade.

Assim, entende-se que o prazo referido, tendo determinado em férias judiciais de Verão, se transferiu para o primeiro dia útil subsequente, pelo que a impugnação judicial foi tempestivamente apresentada.

Temos em que acordam em conceder provimento ao recurso. Sem custas.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Vítor Meira.*

Acórdão de 30 de Maio de 2001.

Assunto:

IRS. Hipovisão. Regime dos deficientes. Critério legal de determinação da incapacidade antes da vigência do DL nº 202/96, de 23.X.

Doutrina que dimana da decisão:

Para efeitos do IRS do ano de 1995, é ilegal a recusa por parte da Administração Fiscal de atestado médico passado por ARS ao abrigo do DL n.º 341/93, de 30.IX, e a exigência de novo atestado a emitir nos termos do DL n.º 202/96, de 23.X.

Recurso n.º 26191; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António Vassalo Abreu; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre do acórdão de fls. 87-102 que, revogando sentença do TT de Viana do Castelo, julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por António Vassalo Abreu contra liquidação de **IRS** relativa ao ano de **1995**, efectuada sob o n.º 4320082343.

Remata a atinente alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. Com a aprovação e entrada em vigor do DL nº 202/96 de 23 de Out. modificaram-se os critérios de "incapacidade relevante" para efeito de reconhecimento de benefícios fiscais, nomeadamente os previstos no art. 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

2. Revela agora apenas a incapacidade residual, ou seja, o coeficiente de (in)capacidade correspondente à disfunção residual, após a aplicação de meios de correcção, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na TNI [alínea e) do nº 15 do Anexo I ao DL nº 202/96].

3. Para efeitos de IRS o ano fiscal coincide com o ano civil (art. 134º do CIRS)

4. Em sede de IRS "a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite" (ART. 14º nº 7 do CIRS).

5. Porque ninguém faz futurologia, nenhum atestado médico com data anterior a 31 de Dez pode certificar a situação pessoal do sujeito passivo àquela data.

6. De qualquer modo o atestado apresentado pelo sujeito passivo não faz qualquer referencia à natureza residual ou não, da incapacidade nela atestada, única que, actualmente releva [alínea e) do nº 5 do Anexo I ao DL nº 202/96].

7. O que não retira qualquer validade intrínseca ao atestado, validade essa que, em abstracto, ou eventualmente, para outros efeitos, se não contesta, ou alguma vez contestou.

8. Só que, dizendo menos do que a Administração Fiscal pretende e tem direito de saber e o dever de confirmar, não pode servir para confirmação da veracidade dos pressupostos do benefício em causa (arts. 6º do EBF e 122º do CIRS).

9. Porque a AF tem o direito de fiscalizar e o sujeito passivo o dever de obediência ao "principio da iniciativa dos interessados" consignado no art. 14º do EBF e nomeadamente na alínea c) do nº 1 de acordo com o qual deverá fazer prova da verificação dos pressupostos de reconhecimentos dos benefícios".

10. E tem, ainda o sujeito passivo de IRS o deveer de colaboração [arts. 123º e 124º alínea c), parte do CIRS]. também ele infringido.

11. Da conjugação do disposto nos art. 14.º nº 7 do CIRS e alínea e) do Anexo I ao DL nº 202/96 resulta que não está em causa, nem nunca esteve, qualquer aplicação retroactiva do DL nº 202/96, que, alias fixa a própria data da sua entrada em vigor (30 de Nov. de 1996) que é anterior à do termo do ano fiscal respectivo (31 de Dez. de 1996).

12. Este diploma aplica-se no entanto com as devidas adaptações aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que se não aplica aos já terminados.

13. É, pois, evidente que todos os atestados médicos emitidos antes da entrada em vigor do DL nº 202/96 não dependem da observância do mesmo para serem válidos e legalmente perfeitos se tiverem observado as disposições legais em vigor à data da respectiva emissão.

14. O que lhes não confere, no entanto, eficácia para prova da verificação dos pressupostos do beneficio previsto no art. 44º do EBF, porque para tanto se exige que reflictam a situação médica dos beneficiários a 31 de Dez.

15. Os atestados médicos, só por si, não conferem quaisquer direitos muito embora possam ser um elemento essencial para seu reconhecimento como é o caso.

16. Assim, ninguém pode falar de direitos adquiridos "pelo atestado médico".

17. Como se não pode falar, igualmente, de direitos adquiridos em sede de benefícios fiscais nomeadamente em sede de impostos anuais como é o IRS.

18. A este propósito recorde-se que a regra geral em sede de benefícios foi sempre a da transitoriedade dos mesmos e o seu carácter excepcional, consagrado, aliás, na sua própria definição contida no art.º 2º do EBF ("consideram-se benéficos fiscais as medidas de carácter excepcional . . .").

19. Regra esta que A Lei Geral Tributária, aprovada pelo DL nº 298/98 de 17 de Dez. apenas confirmou, tendo mesmo o legislador tido o cuidado de o realçar no respectivo preambulo, com as seguintes palavras: "a consagração da regra geral da transitoriedade dos benefícios fiscais, sujeitando-os a uma avaliação periódica visando impedir a sua transformação em verdadeiros privilégios fiscais."

20. É irrelevante discutir se se está perante um beneficio fiscal automático (que, alias, não é o previsto no art. 44º do EBF) ou perante um beneficio de reconhecimento meramente declarativo, como é o caso, pois no caso concreto o reconhecimento do benefício está, sempre, dependentes da verificação dos respectivos pressupostos, o que no caso sub judice não se verificou.

21. O MD Acórdão recorrido fez, errada interpretação e aplicação das seguintes disposições legais: DL nº 202/96 de 23 de Out. nomeadamente do disposto na alínea e) do nº 5 do seu Anexo I, arts. 6º, 11º, 14º nº 1 alinea c) e 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais aprovado pelo DL nº 215/89 de 01 de Jul e ainda dos arts. 14 nº 7 e 66º n 4 do CIRS.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que "o julgado deve ser confirmado, nos termos da jurisprudência firme da Secção tirada em numerosíssimos casos idênticos (IRS 1995)".

Sem visto, dado o facto de esta formação se ter já debruçado sobre a questão decidenda múltiplas vezes (artigo 707º, do CPC, subsidiariamente aplicável *ex vi* artigo 102º da LPTA), vêm os autos à conferencia para decisão.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) O impugnante apresentou a declaração de rendimentos de 1995, para efeitos de IRS cf. fl. 18.

B) Invocou o impugnante que possuía uma incapacidade permanente superior a 60% para os efeitos do art. 44º do EBF. cfr. fl. 18.

C) Para o efeito apresentou o atestado cuja cópia se encontra a fl. 8 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

D) A Administração Fiscal procedeu à alteração dos elementos declarados pelo contribuinte conforme costa de fls. 39 a 43.

E) Em 28/11/97 a Administração Fiscal liquidou à impugnante o IRS relativo aos rendimentos de 1995 conforme consta de fl. 10 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

F) O atestado médico de incapacidade referido supra em c) do probatório foi confirmado quanto à sua validade em 11/03/1997 pelo Adjunto do Delegado de Saúde na Sub Região de Saúde de Viana do Castelo - vide doc de fl. 12.

G) A Circular 1/96 da DGCI, de 31/01, publicada e de conhecimento oficioso, consigna o seguinte:

«Através da circular Normativa nº 22/DSO, de 15 de Dezembro de 1995, a Direcção-Geral de Saúde corrigiu e clarificou o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente uma interpretação dos respectivos Serviços, veiculada pela informação nº 63/DSO de 94.08.26, anexa ao oficio circular nº 15599 de 94.09.06.

Por via do novo entendimento a avaliação da referida lesão oftalmológica, nomeadamente, para efeitos de atribuição de incapacidade fiscalmente relevante, passou a recair sobre as suas consequências funcionais que persistirem mesmo após a melhor correcção óptica conseguida designadamente com recurso a óculos de correcção ou lentes de contacto não sendo consequente de aplicar a alínea c) do nº 5 das Instruções Gerais da actual Tabela de Incapacidades, em vigor desde 1 de Janeiro de 1994.

Neste contexto, impõe-se a divulgação pelos serviços, do novo critério, e o estabelecimento dos procedimentos a adoptar pelos interessados, tendo em vista a invocação da deficiência fiscalmente relevante, para efeitos da tributação em IRS.

1. Assim, os sujeitos passivos de IRS portadores da deficiência oftalmologia de hipovisão, susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos do ponto 3 da Circular nº 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das Autoridades de Saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.

2. O procedimento prescrito no numero anterior é aplicável aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 1 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.»

H) A Circular nº 28/90 da DGCI, de 5.05 referia o seguinte no que toca à demonstração da verificação de deficiência tendo em vista a usufruição de benefícios fiscais:

1.1. A prova da deficiência poderá ser feita por declaração passada pelas Autoridades Regionais de Saúde ou Centro de Saúde declaração da Associação de Deficientes das Forças Armadas ou certidão de sentença judicial, cujo documento deve referir de modo inequívoco se a deficiência é permanente e qual o grau de invalidez.

A prova da deficiência só tem de ser feita quando os serviços desta Direcção Geral o solicitarem, conforme dispõe o art. 119º do CIRS. (cfr. Veiga Faria, EBF notas explicativas, 3ª ed, 1995,218).

I) O critério de avaliação de avaliação de deficiência oftalmológica hipovisão, transmitido pela Informação nº. 63/DSO, mencionada em A) que antecede, era o seguinte:

1º Avaliação da incapacidade sem prótese.

2º Avaliação após correcção com prótese.

3º Correcção da incapacidade medida sem prótese em função da percentagem de diminuição da incapacidade após correcção óptica, num máximo de 15%, de acordo com a alínea c) do ponto 5 das instruções da TNI, aprovada pelo DL nº 341/93.

Estes os factos disponíveis.

O *thema decidendum* concerne à aplicação, ou não, ao caso dos autos do DL n.º 202/96, de 23/X, que veio estabelecer um novo regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiências relevante para efeitos de benefícios fiscais, importando apurar se, para realidade anterior à vigência daquele diploma, a Administração Fiscal (AF), na consideração de que a aferição de incapacidade fiscal relevante reclamava o apuramento do grau de incapacidade após correcção, podia desconsiderar juridicamente atestado médico passado pela autoridade médica competente, com aplicação das regras da TNI.

Prende-se tal problemática com a interpretação do n.º 2 do artigo 7º do dito DL, *rectius,* com saber se na expressão "processos em

curso" cabem os processos de liquidação de imposto em que não tenha, ainda, ocorrido liquidação definitiva.

Tais questões foram dilucidadas no acórdão desta Secção de 15 de Dezembro último, tirado, com intervenção de todos os juízes da mesma (artigo 34º, 4, da LPTA), no artigo 8º, 3, do Código Civil, à semelhança da esmagadora maioria dos então vencidos, entende dever aderir à tese triunfante.

Também no aresto recorrido se sufragou a mesma, o que desde logo aponta para a sua confirmação.

Brevitatis causa, remetemos para a desenvolvida fundamentação de tal acórdão, sem embargo de se passar a expor, sinteticamente, as razoes da solução nele encontrada.

Temos, pois, que a procedência da impugnação resultou das seguintes considerações:

1. A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente;

2. Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios estão sujeitos;

3. A AF não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante;

4. Até à entrada em vigor do DL n.º 202/96, de 23/X, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/IX;

5. Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à AF por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado, por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva;

6. Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação de caso *decidido* por falta de atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade:

7. Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da administração directa da mesma pessoa colectiva Estado;

8. O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade;

9. Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do artigo 7º do DL n.º 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

Esta, pois, a doutrina que subjaz à dita orientação maioritariamente deste STA, sendo que tal interpretação se circunscreve às liquidações de IRS respeitantes a anos anteriores a 1996. A partir deste, óbvio é que, ante a vigência do DL 202/96, a AF pode exigir um novo atestado médico, de acordo com as "Instruções Gerais" nele inseridas e de que decorre que a incapacidade fiscalmente relevante é, não a incapacidade "natural", antes de correcção ou compensação.

Por tudo o exposto, improcedem as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento, confirmando-se o aresto recorrido, sendo que a decretada anulação tem, evidentemente, por medida a consideração da deficiência ou incapacidade em foco.

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 30 de Maio de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa* (vencido pelas razões referidas no voto de vencido proferido no processo nº 24305).

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

EXECUÇÃO FISCAL. CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS. DÍVIDA À CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS. COMPETÊNCIA MATERIAL DOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Antes da vigência do DL n.º 287/93, de 20/8, a Caixa Geral de Depósitos era uma pessoa colectiva de direito público.

II — Assim, e na vigência do dito Dec.-Lei, a cobrança coerciva das dívidas de que a Caixa fosse credora eram da competência dos tribunais tributários.

III — Só a partir da vigência do DL n. 287/93, de 20/8 (vide art. 9º), é que a Caixa Geral de Depósitos passou a pagar custas.

Recurso n.º 12 689, Recorrente: Caixa Geral de Depósitos; Recorridos: FOCOBA - Fomento de Construções dos Bancários, CRL; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, com sede no Largo do Calhariz, Lisboa, instaurou, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, execução contra FOCOBA - Fomento de Construções dos Bancários, CRL, por incumprimento de contratos de empréstimo celebrados entre exequente e executada.

O Mm.º Juiz do 1º Juízo daquele Tribunal julgou o Tribunal Tributário materialmente incompetente para conhecer da pretensão da exequente, indeferindo liminarmente a petição inicial e condenando a exequente em custas.

Inconformada, a exequente interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O art. 4º, n. 1, al. f) do DL n. 129/84, de 27/4, rectificado no 2º Suplemento do *DR* de 30/6/84, 1ª Série, no que se refere aos limites de jurisdição dos tribunais fiscais, não introduziu na ordem jurídica disciplina inovatória, limitando-se a reafirmar a orientação já estabelecida na lei geral.

2. A função jurisdicional dos tribunais fiscais traduz-se no poder de declarar o direito aplicável em cada situação ou hipótese ocorrente e de impor coercivamente a realização do direito declarado.

3. Na acção executiva fiscal o tribunal impõe coercivamente o direito do credor consubstanciado em titulo executivo bastante [art. 46º, al. a), 802º, 805º do CPC e 61º, 2ª parte do DL 48.953, de 5/4/69 e 155º, al. c) do CPCI].

4. O foro competente em razão da matéria para conhecer as questões emergentes do contrato de mútuo celebrado entre a CGD e a executada é o foro comum quando se vise declarar os respectivos direitos subjectivos, sendo territorialmente competente o da comarca de Lisboa.

5. O artigo 4º, n. 1, al. f), logicamente interpretado em conjugação com o seu n. 2, e com o art. 62º, n. 1 al. c) do ETAF, não exclui da jurisdição dos tribunais fiscais o conhecimento das acções executivas que visem a cobrança coerciva de dividas à CGD com origem em empréstimos aos particulares com vista à aquisição, construção ou reparação de habitação própria, fomento da construção, à agricultura e pesca, à industria e outras actividades económicas ou financeiras.

6. No âmbito do contencioso tributário o crédito da Caixa Geral de Depósitos, independentemente da natureza da relação tributária de que emerge e de que ela se regular pelo direito público ou privado, é igual no processo de cobrança coerciva às receitas tributárias do Estado [arts.º 37º, 11.º, al. c) e 144º do CPCI e 61º, 1ª parte do DL n.º 48.953, de 5/4/69].

7. Mantém-se plenamente em vigor a norma que atribui competência em razão da matéria aos Tribunais Tributários para cobrar coercivamente todas as dívidas de que seja credora a Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência [citados arts. 61º, 1ª parte do DL n.º 48.953, de 5/4/69, e 62º, n. 1, al. c) do ETAF].

8. No início da lide executiva, o tribunal só aprecia, para efeitos de competência em razão da matéria, a qualidade da credora como pessoa jurídica de direito público.

9. As questões de direito privado, emergentes do contrato, poderão ser apreciadas pelo Tribunal Tributário, se suscitadas em oposição à execução, em embargos de terceiro ou no concurso de credores, observados os respectivos pressupostos processuais (art.º 4º, n.º 2, do ETAF).

10. Na hipótese, só admissível por cautela de patrocínio, do recurso não merecer provimento, a CGD está isenta de custas nos Tribunais Tributários de 1ª Instância.

O despacho recorrido violou por deficiente interpretação e aplicação, o disposto no art. 61º, n.º 1, 1ª parte do DL n. 48.953, de 5/4/69, com a redacção data pelo art. 17º do DL n.º 693/70, de 31/12, e art. 159º, n. 1 do Decreto n. 694/70.

Contra-alegou a recorrida, defendendo que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte matéria alegada, com interesse para a solução da causa:

2.1 A Caixa Geral de Depósitos instaurou processo executivo contra FOCOBA - Fomento de Construções dos Bancários, CRL, para cobrança de uma dívida de Esc. 4.797.827$00.

2.2 A dívida em causa reporta-se a empréstimos contraídos pela executada, ao abrigo de contratos de mútuo.

2.3 O processo executivo foi instaurado em 2 de Novembro de 1989.

3. Está em causa saber se, à data, era possível à Caixa Geral de Depósitos lançar mão de um processo de execução fiscal para cobrar a dívida acima referenciada.

Pois bem.

A resposta é positiva.

Na verdade, aquando da instauração da execução, a Caixa Geral de Depósitos era uma pessoa colectiva de direito público (arts. 2º do DL n. 48953, de 5/4/69, e 1º do Regulamento aprovado pelo Decreto n.º694/70. de 31/12), sendo que a lei atribuía aos tribunais tributários competência para a cobrança coerciva das dividas de que a dita Caixa fosse credora, independentemente da sua natureza (vide art. 61º daquele Decreto-Lei n. 48.953, na redacção dada pelo art. 17º do DL n.º 693/70, de 31/12 e art. 157º do referido Regulamento).

Assim, a competência dos tribunais tributários para a cobrança de tais dívidas foi confirmada pelo art. 62º, n.º 1, al. c) do ETAF, na sua redacção inicial, que estabelecia a competência dos tribunais tributários de 1ª instância para a "cobrança coerciva de dívidas a pessoas colectivas de direito público, nos casos previstos na lei".

Só com a publicaçao do DL n. 287/93, de 20/8, que transformou a Caixa Geral de Depósitos em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, é que aqueles dispositivos legais (DL n. 48953 e Regulamento referido) foram expressamente revogados (vide art. 9º do citado DL n. 287/93).

Por sua vez, só a partir da vigência do DL n. 287/93, de 20/8 (vide art. 9º), é que a Caixa Geral de Depósitos passou a pagar custas.

Daqui decorre pois que o despacho recorrido não pode manter-se.

Deverá, entretanto, o tribunal recorrido apreciar o requerimento de fl. 83 (em que a recorrente sugere a extinção da execução), em ordem a determinar o seu reflexo na sua presente execução.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, reconhecendo, em consequência material aos tribunais tributários para conhecer da presente execução, revogando-se o despacho recorrido, que deverá ser substituído por outro que não seja de indeferimento liminar com aquele conteúdo.

Custas pelo recorrido, apenas neste Supremo Tribunal, por ter decaído, sem embargo de se considerar que litiga com apoio judiciário, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Art. 22º, n.º 1, do RJIFNA.

Doutrina que dimana da decisão:

O art. 22º, n.º 1, do RJIFNA tem o seu campo de aplicação limitado às omissões, irregularidades, atrasos de escrituração ou de entrega de quaisquer documentos ou elementos de escrita exigidos pelas leis fiscais pelo que só dentro deste âmbito se pode afastar excepcionalmente a aplicação da coima.

Recurso n.º 22 739, em que são recorrente o Ministério Público e recorridos Multialumínios e Vidros, L.da, e a Fazenda Pública, e de que foi relator, o Ex.mo Conselheiro 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 Leiria concedeu provimento ao recurso e revogou a decisão que havia condenado a recorrida na coima de 120.000$00.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1º O art. 21º, n. 1 do RJIFNA só tem aplicação nas infracções que consistem em omissões, irregularidades e atrasos de escrituração ou de entre a de entrega de quaisquer documentos ou elementos de escrita;

2º A infracção que foi cometida pela arguida consistiu na falta de entrega de uma prestação tributária (IVA) na altura do envio da declaração periódica ao serviço competente; e

3º Ao aplicar o art. 21º, nº 1 do RJIFNA à infracção que foi cometida pela arguida, a decisão recorrida violou aquela disposição legal, pelo que deve ser revogada.

A recorrida pugnando pela manutenção da sentença recorrida alegou concluindo que:

1. A arguida liquidou totalmente o seu débito fiscal.

2. Na altura do cometimento da omissão estava em situação económica difícil.

3. Oportunamente deveria ter pago o débito fiscal de 588.567$00 e acabou por pagar a quantia de 753.323$00 pelo que, a Fazenda Nacional ficou totalmente ressarcida.

4. Nos termos do art.º 21º do RJIFNA não será de aplicar coima a situações omissivas ou irregulares desde que os factos donde estas emergem não constituam crime e desde que dessas omissões não resulte prejuízo efectivo para a Fazenda Nacional, sendo claramente esta a situação dos autos.

5. A decisão proferida fez correcta aplicação da Lei.

2 - A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Em 18/3/97 foi levantado à arguida o auto de notícia de fls. 2 e ss., que lhe foi notificado por carta registada de 20/3/97 (fls. 5, 6 e 7).

2. Conforme despacho de fls. 9 e vº, cujo teor aqui se reproduz na integra para todos os legais efeitos proferido em 11/6/97 pelo Ex.mo DDF de Leiria, foi aplicada à arguida a coima de esc. 120.000$00, por infracção ao disposto no artº 26º do CIVA e punida pelo artº 29º n.ºs 1, 2 e 9 do RJIFNA (Dec.-Lei nº 20-A/90, de 15/01).

3. O despacho que sancionou a arguida foi-lhe notificado em 11/7/97 (fls. 11, 12 e 13).

4. O recurso foi apresentado em 25/7/97 (fl. 14).

5. A referida infracção deveu-se ao facto de a arguida não ter enviado o meio de pagamento de IVA em simultâneo com a declaração do período de Setembro de 1996 no montante de esc. 588 567$00.

6. Instaurada a execução nº 1449 97/100625.8 com vista a cobrança coerciva, veio a arguida a pagar em 30/4/97, a importância de esc. 250.000$00 por conta daquela dívida (cfr. fls. 17).

7. Em 27/1/98, por conseguinte já após a entrada dos autos neste Tribunal (cfr. fls. 1) a arguida liquidou o remanescente da dívida com os legais acréscimos no total de esc. 503.323$00, tendo então a referida execução sido declarada extinta (fls. 28 e vº).

8. No decurso dos anos de 1995, 1996 e parte de 1997, a arguida debateu-se com uma difícil situação financeira derivada, por outro lado, da escassez de trabalho e, por outro, do facto de trabalhos por ela executados e entregues não lhe terem sido pagos (depoimentos das testemunhas inquiridas - fls. 26 e 27).

3. O EMMP entende que a sentença recorrida deve ser revogada já que, depois de afirmar que a decisão aplicativa da coima não enferma de qualquer vicio, que a coima foi aplicada com razoabilidade e equilíbrio e que, em principio, nada levaria a alterar aquela decisão, concluiu que, no caso concreto, não seria de aplicar qualquer coima nos termos do art. 21º, n.º 1 do RJIFNA.

A única questão que importa, por isso, resolver consiste em saber se por força deste preceito era ou não de aplicar a mencionada coima à recorrida ou, numa outra perspectiva, se devia a decisão em apreciação socorrer-se do afastamento excepcional da aplicação da coima.

Estabelece o mencionado art.º 21º do RIJFNA que:

"1. Poderá, excepcionalmente, não haver lugar à aplicação de qualquer coima pelas omissões, irregularidades, atrasos de escrituração ou de entrega de quaisquer documentos ou elementos de escrita exigidos pelas leis fiscais desde que estes factos não constituam crime e, não tendo havido efectivo prejuízo para a Fazenda Nacional e encontrando-se regularizada a falta, esta se possa claramente considerar de carácter puramente acidental e gravidade mínima.

2. É competente para decidir em conformidade com o disposto no número anterior a autoridade a quem cabe a aplicação da coima."

Não se questiona nas presentes alegações a aplicabilidade ou não do n.º 2 deste mesmo preceito normativo quando refere que é competente para decidir em conformidade com o disposto no numero anterior a autoridade a quem cabe a aplicação da coima, pelo que se torna desnecessária a sua apreciação no presente caso concreto.

Resta-nos, por isso, apreciar o n.º 1 do mesmo preceito legal e determinar se o mesmo comporta, contrariamente ao sustentado pelo EMMP o entendimento que lhe foi dado pela decisão recorrida.

O seu campo de aplicação não comporta a amplitude que lhe foi atribuída pela decisão recorrida.

Do mesmo resulta que poderá, excepcionalmente, não haver lugar à aplicação de qualquer coima nas situações que seguidamente descreve.

Estas prendem-se com omissões, irregularidades, atrasos de escrituração ou de entrega de quaisquer documentos ou elementos de escrita exigidos pelas leis fiscais.

Tais omissões, irregularidades ou atrasos não podem, segundo o mesmo preceito normativo constituir crime.

Exige ainda tal preceito legal que não tenha havido efectivo prejuízo para a Fazenda Nacional, que se encontre regularizada a falta a qual

terá de se poder, claramente, considerar de carácter puramente acidental e gravidade mínima.

Tornar-se-ia necessária a verificação conjunta de todas estas circunstâncias para que à situação dos autos fosse aplicável este preceito normativo e pudesse afastar-se excepcionalmente a aplicação da coima.

Na situação dos autos e conforme sustenta o EMMP a situação factual não cabe no âmbito da previsão normativa já que estamos perante o não envio do meio de pagamento do IVA em simultâneo com a declaração do período de Setembro de 1996, no montante de esc. 588 567$00, conforme resulta do ponto 5 da matéria de facto.

Conforme já anteriormente se referiu este preceito normativo tem o seu âmbito de aplicação limitado a omissões, irregularidades, atrasos de escrituração ou de entrega de quaisquer documentos ou elementos de escrita exigidos pelas leis fiscais.

Não cabe, por isso, a infracção dos presentes autos na previsão normativa em referencia pois que não pode o intérprete, nos termos do art.º 9º do C. Civil, considerar um pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (n.º 2), devendo presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (n.º 3) ao que acresce que, nos termos do art.º 8º n.º 2 do mesmo código, o dever de obediência à lei não pode ser afastado sob o pretexto de ser injusto o conteúdo de certo preceito normativo.

Do exposto resulta que não pode manter-se a decisão que em sentido diverso se pronunciou devendo, por isso, ser revogada.

4 - Nos termos expostos acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, em revogar a decisão recorrida e manter a decisão que condenou a recorrida na coima de 120.000$00.

Custas pela recorrida no tribunal de 1ª instância que se fixam em duas unidades de conta e neste STA.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001

Assunto:

Derrama. Nulidade de Acórdão. Interpretação das decisões judiciais. Reforma. Inconstitucionalidade da lei interpretativa aplicada.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — As decisões judicial devem, como meio de comunicação humana que são, ser interpretadas segundo os princípios comuns à interpretação das leis e das declarações negociais, relevando essencialmente, e na sua globalidade ou conjunto do discurso, a fundamentação na qual a decisão se suporta lógico-racionalmente.

2 — Conquanto as decisões judiciais não possam ser objecto de interpretação autêntica é de valorar como indicador o sentido que da decisão reformada foi feito pelos juízes que fizeram essa reforma, face aos princípios insertos nos artigos 667.º, 669.º e 762.º n.º 2 do CPC.

3 — Tendo sido julgada inconstitucional a lei interpretativa com base em cuja aplicação o tribunal ditou a decisão, haverá o mesmo de decidir a causa segundo o sentido que der à lei interpretada, segundo os instrumentos hermenêuticos cujo uso a lei lhe aponta, sem lançar mão da lei interpretativa.

Recurso n.º 24 122, em que são recorrentes Companhia Portuguesa Rádio Marconi, S. A., e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

COMPANHIA PORTUGUESA RÁDIO MARCONI, S. A., com os demais sinais dos autos veio, pelo seu requerimento de fls. 145 e seguintes, arguir a nulidade do acórdão de fls. 131 e seguintes, de 17/01/2001, o qual decidiu, em reforma do acórdão anterior desta formação de fls. 91 e 92, de 19/01/2000, ordenada pela decisão sumária do Tribunal Constitucional, de 09/06/200 (fl. 104), negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Sustenta, em síntese, a reclamante que o acórdão de 17/01/2001 conheceu de questão de que não podia tomar conhecimento por seu poder jurisdicional estar esgotado o seu poder jurisdicional quanto à matéria da causa (arts. 666.º n.º 1, 716.º e 752º n.º 3 do CPC e 169.º do CPT), qual seja a de conhecer da legalidade do acto de liquidação da derrama à luz da lei interpretada pela lei declarada inconstitucional (versão original do artigo 41.º n.º 1 al. *a*) do CIRC), incorrendo por isso na causa de nulidade prevista no artigo 144.º n.º 1 *in fine* do CPT, artigo 668.º n.º 1 al. d) *in fine* do CPC (aplicáveis por força dos artigos 2.º al. e) e 169.º do CPT e 716.º e 752.º n.º 3 do CPC), por os seus poderes de reforma da decisão recorrida para o Tribunal Constitucional se cingirem apenas a um único fundamento que veio a ser invalidado pela decisão deste órgão jurisdicional de fiscalização concentrada de inconstitucionalidade, qual seja o do sentido daquele artigo 41.º n.º 1 al. *a*) do CIRC segundo a lei interpretativa julgada inconstitucional, não se vislumbrando aí o segundo fundamento que foi convocado pela acórdão anulado.

Ouvida sobre a arguição da nulidade, a FAZENDA PÚBLICA respondeu, em síntese, que «o juízo de inconstitucionalidade em causa foi no sentido de que a vinculação interpretativa que as leis interpretativas comportam, ao tornarem-se critérios exclusivos de aplicação do texto anterior da lei, modifica a relação do Estado emitente das normas com seus destinatários, considerando que a inconstitucionalidade reside na exclusão pela lei interpretativa de outras interpretações propugnadas e já aplicadas noutros casos, como acontece na situação presente» e que o acórdão reformando de fl. 91 não se estribou um fundamento único como resulta do seu texto.

O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido indeferimento do requerido.

Como os vistos dos senhores juízes-adjuntos cumpre decidir.

5.1 - Ao contrário do que a reclamante sustenta o acórdão reclamado não incorreu em qualquer nulidade.

Toda a contestação da reclamante contra tal acórdão parte do principio de que a decisão do acórdão por ele reformado, de fls. 91 e 92, se estribava em um único fundamento jurídico, qual seja o de que, segundo o sentido que havia sido dado ao artigo 41.º n.º 1 al. *a*) do CIRC pela lei interpretativa do n.º 7 artigo 28.º da Lei n.º 10-B/96 a derrama era um custo indedutível.

A reclamante faz uma leitura do acórdão reformado diferente da que o acórdão reformador efectuou. Aqui, ao invés, considerou-se que «. . . examinando essa decisão conclui-se que ela assenta, também, e como não podia, lógico-juridicamente, deixar de ser, no indissociável e implicado pressuposto lógico-jurídico de que o sentido da norma interpretada, sobre o qual a jurisprudência se havia dividido, se postava no sentido de que a derrama era um imposto indedutível, como era solicitado pela sua natureza de imposto sobre o rendimento, pese, embora, ela não estivesse mencionada na versão originária daquele preceito do artigo 41.º n.º 1 al. *a*) do CIRC, como resultava imediatamente da sua exegese literal».

E acrescentou o mesmo acórdão reformador que «Só entendido nestes termos o sentido da fundamentação da decisão se compreende que o aresto não tenha rejeitado a aplicação da norma interpretativa sob o pretexto da sua falsa qualificação jurídica e, consequentemente, da existência de uma oculta, inviezada e inconstitucional intenção legislativa de aplicação de normas retroactivas respeitantes a matéria de incidência dos impostos, como a recorrente sustentara nas suas alegações, antes aceitando, - o que deixou externado, a propósito da bondade da interpretação legal feita -, aquele sentido de indedutibilidade como sendo aquele melhor se coaduna com fenómeno económico financeiro que a mesma traduzida».

Temos, pois, que subjacente à posição pela reclamante está uma questão interpretativa do próprio acórdão reformado pelo aresto agora apontado de nulo que foi aí resolvida em sentido diverso do agora sustentado.

As decisões judiciais, como qualquer modo de comunicação humana, não estão imunes às contingências da polissemia que todo o discurso verbal transporta. Então, por isso, sujeitas a interpretação, como as declarações negociais ou as declarações do legislador a lei. Por essa razão e porque a decisão judicial não deixa de ser o direito dito para o caso concreto, pelo órgão constitucionalmente autorizado para tanto, caso este em cuja apresentação entram declarações dos sujeitos processuais, vêm os tribunais afirmando, - e também este assim o entende - , que à interpretação das decisões judiciais são aplicáveis os princípios comuns interpretação das leis e interpretação das declarações negociais ([1]).

Assim sendo, o esforço de qual seja o sentido judicativo-vinculante que o colégio dos juízes quis firmar em tal decisão há-de inferir-se, em primeiro lugar, da concatenação entre a decisão e a fundamentação que a suporta, vista esta enquanto um discurso judicativo-jurídico-conformante daquela no seu todo, como única peça judicial que é.

Ora, pelas razões expendidas no acórdão reformador, que acima se transcrevem, os julgadores que fizeram a maioria entenderam que o sentido de tal fundamentação era aquele aí deixaram apontado.

([1]) Cf. Neste sentido o acórdão da RC, de 21/1/92 in *BMJ* 413.º-622 e do STJ, de 28/06/94 e de 28/01/97, in, respectivamente, *Colect de Jurisprudência* - Acórdãos do STJ, 1994, tomo II, págs. 15 e 1997, tomo I, págs. 83.

E mantêm a sua posição, pelo que, balizados assim os contornos da decisão interpretada não há que falar em pronúncia sobre fundamentos novos, de cujo pressuposto de existência arranca a reclamante o seu raciocínio.

Além do mais, essa leitura do acórdão reformado é aquela que melhor se posiciona como vertendo o verdadeiro sentido que o tribunal efectivamente quis deixar registado por corresponder à maioria dos votos dos juízes, conquanto se deva pôr de parte a possibilidade de interpretação autêntica das decisões judiciais, por impedida pela circunstância da decisão enquanto declaração judicial dever valer segundo o sentido que um declaratário normal que esteja colocado na posição de um declaratário dotado de habilitações especiais para a compreender (como é caso dos senhores advogados cuja intervenção neste processo é obrigatória), e nessa medida arredada a possibilidade da leitura feita no acórdão reformador ser havida como correspondendo ao sentido real da vontade jurisdicional-funcional da maioria dos juízes que o ditaram. Mas, por outro lado, porque se está perante a mesma formação de juízes não pode deixar de relevar-se um tal aspecto enquanto indicador privilegiado da interpretação feita coincidir com a sua efectiva e real judicativo-funcional intenção decisória, sendo que é esta que à face da lei está valorada, como se colhe da possibilidade de rectificação dos erros materiais, de esclarecimento e de reforma das decisões, contemplada nos artigos 667.º e 669.º do CPC e está também subjacente ao comando do n.º2 doa artigo 762.º do mesmo CPC ao determinar que o objecto do recurso seja, em casa de baixa à Relação, julgado se possível pelos mesmos juízes.

De resto, a ora reclamante agarra-se simplesmente a uma parte da letra do acórdão reformado para defender que a questão interpretativa relevante teria sido decidida de modo oposto, e por sinal a uma parte que não é mais do que a descrição do que consta da simples letra dos preceitos, omitindo completamente os argumentos racionais ou teleológicos que o mesmo aresto, por outro lado, apela para aderir ao sentido da lei interpretativa e para (implicitamente) a não configurar como uma falsa lei interpretativa.

Diz essa passagem do acórdão reformado o seguinte:

«Do exame literal deste elenco de impostos indedutìveis resulta que nele não se inclui a derrama, que é um tipo demarcável do IRC, quer no aspecto estritamente jurídico, quer no económico-financeiro».

Note-se a adesão do trecho à configuração da derrama constante do acórdão reformador.

Falece, pois por esta via a arguição feita da nulidade.

5.2 - Mas a arguição da nulidade do acórdão reformado improcederia ainda por outra razão esta assente sobre o próprio pressuposto sobre o qual a reclamante constrói a sua tese.

Senão vejamos. A admitir-se, como a ora reclamante sustenta, que o acórdão reformado estava juridicamente construído sobre um único pressuposto jurídico e que este era o da aplicação da lei interpretativa, então a sua reforma teria necessariamente de passar pela não aplicação dessa lei, mas demandaria que a decisão da causa houvesse de ser ditada em face apenas do sentido que decorresse da lei interpretada. É que a injunção judicativi-decisória do Tribunal Constitucional apenas determina que na decisão da causa não possa aplica-se a lei interpretativa enquanto prescritora do único critério de determinação do sentido da lei interpretada. Fora dela apenas haveria que respeitar, por força do caso julgado, as pronúncias que houvessem sido efec-

tuadas relativas aos outros fundamentos autónomos da **concreta** decisão que fora decretada e que não estivessem atingidas pela força invalidante da declaração de inconstitucionalidade. Ora, porque, na óptica da ora reclamante, o acórdão reformado não se teria fundamentado em outro fundamento jurídico que não aquele que foi irradiado da Ordem Jurídica pelo Tribunal Constitucional, sempre o tribunal reformador haveria de interpretar o direito a aplicar sem a convocação par a explicação do seu sentido normativo-vinculante de e cuja aplicação decorresse a solução decorrente a solução para o caso concreto à lei interpretativa. Ou seja, tendo sido reaberta a questão interpretativa do direito a aplicar à situação concreta de modo a concluir pela sua sorte, face a decisão de inconstitucionalidade, haveria que resolvê-la como questão ainda não encerrada.

Ora, prevenindo exactamente ser esta também a hipótese dos autos não deixou o acórdão cuja nulidade se argui de afrontar essa tarefa, concluindo no mesmo sentido daquele que na maioria dos juízes via consagrado na decisão reformada.

Temos, pois, de concluir não padecer o acórdão reclamado da assacada nulidade.

Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em indeferir o pedido formulado pela ora reclamante.

Custas pela reclamante com taxa de justiça de 20 000$00 (art.os 120.º da LPTA e 6.º § 5.º da Tabela).

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Alfredo Madureira — Ernâni Figueiredo* (com a declaração de que se não verificada a nulidade arguida, sem prejuízo da matéria que expuz no meu voto de vencido de fl. 142).

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

IRS. Regime de deficientes. Benefícios fiscais. Disfunção residual. Aplicação da lei no tempo.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O DL 202/96, de 23.10 estabeleceu que se observasse na determinação do valor final da incapacidade para efeitos de acesso a benefícios, que sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios correcção ou compensação (prótese, ortóteses, ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residencial após a aplicação de tais meios.

2 — Ora, é esta regra legal que confere cobertura à exigência que a Administração Fiscal faz de novo atestado passado em conformidade com ela, sem que isso importe menor respeito pelo princípio da não retroactividade das leis, decorrente do art. 12º/1 do CC ou por direitos constituídos ao abrigo do legislado antigo.

Recurso nº 25 488. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Manuel Augusto Teixeira de Carvalho; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT de 1ª Instância de Braga que julgou procedente a impugnação deduzida por Manuel Augusto Teixeira de Carvalho e mulher, contra a liquidação de IRS do ano de 1996, no montante de 567.722$00 e a anulou na parte em que decorreu da não consideração do beneficio fiscal, veio o Representante da Fª Pª recorrer concluindo a sustentar que:

- a força probatória dos documentos autênticos não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, pois o acto documentado pelo atestado em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade invocável a todo o tempo;
- a sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogara, o critério ao abrigo do qual havia sido passado;
- "para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação do s.p., sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31.12, do ano a que respeita o imposto - art. 14º/7 do CIRS".
- a AF não pode ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades entretanto utilizado pela autoridade competente e no âmbito das suas competências pode solicitar a apresentação de novo atestado em consonância com os novos critérios - art. 119º do CIRS;
- a sentença em recurso violou os arts. 371º/1 do C. Civ., 13º/1 da CRP, 14º/7 e 25º/1 e 3 do CIRS e 44º/1 e 5 do EBF.

Contra-alegaram os recorridos a sustentar que o DL nº 202/96 não tem aplicação retroactiva, os processos em curso a que se refere o art. 7º do diploma, são os processos de avaliação de incapacidade e não os processos de liquidação do imposto, pelo que outra interpretação viola os princípios constitucionais da confiança, da legalidade e da tipicidade.

A liquidação oficiosa do imposto retirou eficácia ao atestado, ofendendo o direito já constituído ao beneficio fiscal, a "nova interpretação" da AF não pode apagar a que legalmente a precedeu, sendo ilegal a sua actuação quando usurpa funções cometidas às entidades de saúde, devidamente competentes nos termos da lei, bem como quando retira eficácia a actos administrativos firmados na ordem jurídica e dimanados de outras entidades.

O Exmº Magistrado do Mº Pº é de parecer que o recurso merece provimento pelos fundamentos que dele constam.

A sentença recorrida entendeu que o art. 44º/5 do EBF considerava deficiente, aquele que apresentando um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%, sendo perfeitamente claro no sentido de que seria a essa entidade que competiria a decisão sobre tal grau de invalidez, não podendo a AF, salvo nos casos de invalidade do acto administrativo documentado pelo atestado médico respectivo, recusar o atestado ou exigir um novo com o argumento de que o que lhe tinha sido apresentado não respeitaria os critérios de avaliação entretanto (entre

a emissão do que lhe foi apresentado e o mesmo da liquidação) fixados por uma circular da Direcção-Geral da Saúde.

Cumpre decidir.

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

Controverte-se o regime legal da determinação do *grau de invalidez permanente* que há-de ser *devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%,* que constitui pressuposto de elevação dos limites de deduções ao rendimento colectável do trabalho (art. 25º/3 do CIRS), da elevação dos limites de deduções à colecta (art. 80º/6) e da concessão de benefícios fiscais previstos no art. 44º/5 do Estatuto dos Benefícios Fiscais em sede de IRS, referido ao tempo posterior à vigência do DL 202/96, de 23.10.

Este diploma, que estabeleceu o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (art. 1º), veio estabelecer normas especificas para tal avaliação no decurso da proposição inserta no preambulo de obviar à necessidade de explicitar a competência para a avaliação de tal incapacidade e de criar normas de adaptação da anterior TNI, para o que se tornava necessário actualizar os procedimentos adoptados, de forma a adequar a utilização da TNI ao disposto na Lei 9/89, de 2.5.

E de entre as regras que o diploma estabeleceu de acordo com que vai dito, a observar na determinação do valor final da incapacidade, foi estabelecido que sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses, ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, . . . [nº 5, al. e) das Instruções gerais do anexo I ao diploma].

Ora, é esta regra legal que confere cobertura à exigência que a Administração Fiscal faz de um novo atestado passado em conformidade com ela, sem que isso importe menor respeito pelo principio da não retroactividade das leis, decorrente do art. 12º/1 do CC ou por direitos constituídos ao abrigo do legislado antigo.

A tributação em causa é respeitante a ano civil completado já depois da entrada em vigor do dito diploma (30 de Novembro de 1996) e é o ultimo dia do ano a que o imposto respeita que a lei confere relevo para aferir a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos para efeitos de tributação (art 14º/7 do CIRS, aditado pelo art. 24º/2 da Lei 65/90, de 28.12, a prescrever de harmonia com o art. 134º do mesmo código).

Por isso, relativamente ao período tributário em causa, já a situação tributária poderia ser reavaliada segundo as regras novas legais vigentes, exigindo-se novo atestado conforme com elas, pois então da lei se fazia tão somente uma aplicação para o futuro, a qual não é susceptível de agravar a segurança jurídica e o princípio da confiança, que são garantias dos contribuintes.

Por outro lado, não é viável configurar a situação anterior à lei nova como portadora de direitos adquiridos pelo contribuinte, a preservar dos efeitos modelados pela aplicação ultra-activa desta lei, porquanto os benefícios concedidos são permanentes, que não temporários, são puros, que não condicionados, nem convencionais ou paracontratuais, e é nestas figuras, que não aquelas que se acolhem os direitos adquiridos que não podem ser suprimidos por lei posterior ([1]).

Nestas outras, do campo dos benefícios fiscais de fonte exclusivamente legal, onde a bilateralidade e a paracontratualidade estão ausentes, e no silencio da lei em regras de direito transitório, há apenas que curar guardar a aplicação da lei nova para os factos ocorridos na sua vigência, como é regra geral enunciada no regime da sucessão das leis no tempo do art. 12º do CC e decorre, ainda, do art. 10º do EBF, que mais não faz do que desenvolver tal regime.

Por tudo tem o recorrente razão, não podendo manter-se a sentença recorrida.

Termos em que se concede provimento ao recurso, se revoga a sentença recorrida, julgando-se a impugnação improcedente.

Custas pelos impugnantes na 1ª instância e neste tribunal, como recorridos, com procuradoria em 30%.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira* (vencido com declaração junta).

Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos desta Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em 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 - cfr. art. 7º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

Alfredo Madureira.

Acódão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

LEI N.º 51-A/96, DE 9/12. NÃO APLICAÇÃO DA MESMA AO ILÍCITO CONTRA-ORDENACIONAL.

([1]) Cf. Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal,* II. p. 412.

Doutrina que dimana da decisão:

A lei nº 51-A/96, de 9/12 não é aplicável ao ilícito contra-ordenacional.

Recurso n.º 25567, em que são recorrente os Armazéns de Tecidos de José Silvestre, L.da, e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. ARMAZÉNS DE TECIDOS DE JOSÉ SILVESTRE, LDA., com sede na Avenida D. Francisco de Almeida, 48/50, Sintra, foi punida pelo Sr. Director Distrital de Finanças de Lisboa, na coima de Esc. 47.000$00, por infracção prevista nos arts. 40., 1, a) e 26º, 1, do CIVA, e punida pelo art. 29º., nºs. 2 e 9 do RJIFNA.

Inconformada, a arguida interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, o qual negou provimento ao recurso.

De novo inconformada, a arguida interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A) A decisão proferida pela Meritíssima Juíza do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, ao não aplicar às infracções fiscais menos graves (contra-ordenações) o propugnado na Lei nº 51-A/96, de 9/12 para as infracções fiscais mais graves (crimes fiscais), ou seja, a extinção da responsabilidade criminal do infractor após o pagamento integral da dívida de imposto, violou os princípios de igualdade, da proporcionalidade e da justiça.

Assim não se entendendo, o que só por mera hipótese se admite:

B) A decisão proferida pela Meritíssima Juíza do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, não determinando a redução da coima a aplicar a 50% do respectivo mínimo legal, viola o estabelecido nos Despachos 414/96-XII, de 12/12 e 17/97-XII, de 3/4.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

3. É a seguinte a matéria de facto assente na instância:

a) A arguida apresentou no dia 30/7/96 a declaração periódica de IVA, respeitante ao período de 96/05, a que correspondia o imposto a pagar no montante de 222.853$00, sendo que o meio de pagamento não acompanhou a respectiva declaração, conforme auto de notícia de fl. 2, e informação de fl. 8.

b) O termo do prazo para o cumprimento da obrigação ocorreu em 31/7/96.

c) À data da autuação, em 27/11/96, a recorrente ainda não tinha entregue nos cofres do Estado o pagamento em falta.

d) O imposto em falta, no montante de 222.853$00 estava, ainda em 1/4/97, a ser cobrado coercivamente nos autos de execução fiscal com o nº 1562-97/100043.8, da 1ª Repartição de Finanças de Sintra, conforme informação de fl. 8 e, ainda, por tal informação não ter sido contrariada por todos os documentos juntos pela recorrente, nomeadamente de fls. 26 a 39 e 59.

e) A arguida, ora recorrente, aderiu ao regime previsto no DL 124/96, de 10/8, mas não incluiu no respectivo plano de pagamento o imposto objecto do auto de notícia de fls. 2.

f) Com base nos factos acima referidos, a arguida foi condenada na coima de 47.000$00, de cuja decisão, de fl. 11, foi notificada no dia 22/5/98, por carta registada.

g) O presente recurso foi interposto no dia 8/6/98.

3. A primeira questão a decidir é esta: a responsabilidade contra-ordenacional extinguiu-se por força do disposto do art. 3º da Lei nº 51-A/96, de 9/ 12?

Por outras palavras: esta lei tem aplicação aos ilícitos contraordenacionais?

Que dizer?

O texto da Lei nº 51-A/96, de 9/12 é peremptório no sentido de apenas contemplar no seu conteúdo os crimes que não as contravenções. É o que resulta do seu sentido literal.

Por aqui se poderia pois concluir que o mesmo normativo não contempla as contra-ordenações.

Mas decorre também tal conclusão da análise da discussão, tanto na generalidade, como na especialidade, da proposta de lei nº 62/VII, que esteve na génese daquela Lei, como se pode ver do respectivo *Diário da Assembleia da República.*

E o mesmo se diga do "Relatório e Parecer da Comissão de Assuntos Constitucionais, Liberdades e Garantias".

Como é igualmente sabido (sendo jurisprudência e doutrina comuns), as leis de amnistia não são susceptíveis de analogia ou interpretação extensiva.

Vide, a este propósito, Leal Henriques e Simas Santos, *C. Penal,* 1º Vol., págs. 864 e 874 e segs., e Acórdãos do STJ de 21/7/87, in *BMJ* 369-381. De 15/3/89, in cit. 385/342, de 21/7/87 in cit. 369-381, e deste STA de 21/3/90, in *Acd.* 351/396 e o Parecer da PJR de 24/3/88, in *BMJ* 380/122.

Assim sendo, face à redacção do dito normativo, não abrange o mesmo o ilícito contravencional.

Nem se argumente com o princípio da igualdade.

Como se escreveu no Ac. do TC de 14/7/98, in *DR,* II Série, de 20/10/98, "... a sua legitimação ou justa causa mede-se em vista da totalidade dos fins do Estado, legítimos num estado de direito, e não se restringe aos fins específicos do aparelho sancionatório do Estado e ainda menos à prevenção dos factos do tipo de infracção visado pela norma amnistiante. Esses fins não se limitam à justiça, no sentido de realização do direito, valem também razões de conveniência pública e a razão de Estado".

Releva pois aqui "a discricionariedade do legislador na escolha dos demarcadores do campo de aplicação da amnistia".

"... só há uma violação do princípio da igualdade quando a regulamentação que o legislador deu a certos fins típicos não está manifestamente orientada por princípios de justiça, ou seja, quando não se encontram para ela quaisquer considerações racionais, que derivem da natureza das coisas ou sejam de qualquer outro modo evidentes".

Pelo que o critério entre infracções amnistiáveis e não amnistiáveis cumpre apenas ao legislador.

Mas mesmo que se entendesse não estar em causa uma norma amnistiadora, ainda assim os cânones interpretativos seriam os mesmos como resulta do RJINA, mais concretamente do seu art. 26º, nº 5.

Temos assim que, e face aos termos inequívocos do seu art. 1º, que define o seu âmbito de aplicação, a Lei n.º 51-A/96, de 9/12, não se aplica à responsabilidade contra-ordenacional.

É esta uma orientação deste Supremo Tribunal que se crê unânime, e que ainda recentemente foi sufragada (vide, por exemplo, o Acórdão deste STA de 8/11/00).

E ainda, no mesmo sentido, pode ver-se o acórdão de 15/11/2000 (rec. n. 25.454).

Nem se vê igualmente em que tenham sido violados os princípios constitucionais da proporcionalidade e da justiça.

E que dizer da segunda questão?

Tal questão foi suscitada na conclusão B) das respectivas alegações de recurso, que de novo se transcreve:

"A decisão proferida pela Meritíssima Juíza do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, não determinando a redução da coima a aplicar a 50% do respectivo mínimo legal, viola o estabelecido nos Despachos 414/96-XII, de 12/12 e 17/97-XII, de 3/4".

Pois bem.

Quanto à violação do disposto no Despacho 414/96-XII, de 12/12, não tem a mesma aplicação, pois, como justamente refere o Mm. Juiz, o imposto não foi incluído no plano de regularização de dívidas.

De igual modo, a aplicação do Despacho do SEAF 17/97-XIII, não pode ser agora considerado, pois, sobre ser um facto novo não alegado, quer na fase administrativa, quer no recurso contencioso, acresce resultar do probatório que não houve pagamento integral e pontual da obrigação tributária, como se vê do ponto d) do probatório, onde se disse, sem oposição, que o imposto em falta, no montante de 222.853$00 estava, ainda em 1/4/97, a ser cobrado coercivamente nos autos de execução fiscal com o nº 1562-97/100043.8, da 1ª Repartição de Finanças de Sintra", o que afasta a aplicação do nº 5 do citado Despacho.

Não pode proceder pois a pretensão do recorrente.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em Esc. 30.000$00.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Processo de contra-ordenação fiscal. Culpa. Incompetência do S.T.A.

Doutrina que dimana da decisão:

O S.T.A. é incompetente, em razão da hierárquia, para conhecer do recurso interposto da sentença do T.T. de 1ª Instância, em matéria de contra ordenação, em cujas conclusões se alega a inexistência de culpa do arguido.

Recurso n.º 25 705, em que são recorrente A.J.E. - INDÚSTRIA DE MODA LDª e recorrida a FAZENDA PÚBLICA e de que foi Relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. João Plácido Fonseca Limão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

AJE - Indústria de Moda Ldª, inconformada com a sentença do Mº. Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Coimbra, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da decisão aplicativa de coima, 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:

"A decisão recorrida só poderia ter concluído que a recorrente tinha agido numa situação de colisão de deveres jurídicos que excluía a ilicitude do facto do não pagamento ou, então, sem culpa por ter agido sem consciência dessa ilicitude do facto do não pagamento do Imposto e por o erro da sua avaliação sobre qual dos deveres a cumprir não lhe ser censurável ou, no mínimo, a ser censurável, que a coima tinha de ser especialmente atenuada [conclusão c)].

A admitir-se que se tenha enganado na escolha do dever a cumprir, então deverá considerar-se que esse erro lhe é desculpável e que a recorrente agiu sem culpa por não ter tido a consciência da ilicitude [conclusão g)].

Contra-alegou a Fazenda Pública, batendo-se pela manutenção do julgado.

O Exmo. Magistrado do Mº.Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que este S.T.A. não é competente para apreciar o recurso pois que, face às conclusões atrás transcritas, não versa exclusivamente matéria de direito.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo Mº.Pº.

Insurge-se a recorrente, para além do mais, contra a sentença recorrida por não ter concluído que, na situação descrita no probatório, agiu sem culpa.

Acontece, porém, que o juízo sobre a culpa há-de ser formulado com base em simples critérios próprios do bom pai de família, do homo prudens, sendo, assim um juízo de valor sobre matéria de facto (v. Antunes Varela, *R.L.J.* 122-120).

Acontece, porém, como resulta do art. 223º do C. P. Tributário, que as decisões do T.T. de 1ª. Instância em sede de processo de contra-ordenação só são susceptíveis de recurso para o S.T.A. se tiveram por exclusivo fundamento matéria de direito.

Assim e uma vez que, como vimos, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, forçoso é concluir pela incompetência deste S.T.A. para o apreciar, sendo competente, para tanto, o T.C.A., nos termos do disposto no nº 1 daquela disposição legal.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15 000$00 (quinze mil escudos).

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Aclaração ou esclarecimento de acórdão. Ambiguidade.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade.
2 — O acórdão é obscuro quando contém alguma passagem cujo sentido não se compreenda e é ambíguo quando permita interpretações diferentes.

Recruso: 25744; Recorrente; Companhia Portuguesa de Hipermercados S. A.; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — COMPANHIA PORTUGUESA DE HIPERMERCADOS, S.A., interpôs no Tribunal Central Administrativo recurso contencioso do despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 10-12-97, que indeferiu o recurso hierárquico que interpusera, nos termos do art. 112.º do C.I.R.C., da decisão de correcção da matéria colectável de I.R.C. do ano de 1993.

O Tribunal Central Administrativo negou provimento ao recurso.

Interposto recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, veio a decidir-se, por acórdão de 14-3-2001, a revogação do acórdão do Tribunal Central Administrativo e a anulação do acto recorrido, por vício de violação de lei derivado de erro sobre os pressupostos de facto.

A autoridade recorrida vem pedir a aclaração deste acórdão, com os fundamentos seguintes:

O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, notificado do douto Acórdão a fl. ..., proferido no processo supra-identificado, por lhe terem ficado dúvidas sobre o alcance do mesmo, vem dele pedir a respectiva aclaração, nos termos do art. 669º nº 1 do CPC, com os seguintes fundamentos:

I) O acórdão ora notificado decidiu conceder provimento ao recurso jurisdicional e ao recurso contencioso e, em consequência, revogar o acórdão do Tribunal Central Administrativo que havia decidido negar provimento ao recurso contencioso interposto pela recorrente Companhia Portuguesa de Hipermercados, SA.

II) Para tanto considera que da matéria de facto constante dos autos, à qual aditou os seguintes factos:

Estudo de avaliação da empresa SUPA — COMPANHIA PORTUGUESA DE DISTRIBUIÇÃO, SA, datado de Agosto de 91, elaborado pelo Banco Português de Investimento;

Estudo de avaliação, efectuado pela SG WARBURG & CO, LTD, datado de Junho de 92, à empresa SUPA — COMPANHIA PORTUGUESA DE DISTRIBUIÇÃO, SA;

Proposta de aquisição da totalidade do capital social da SUPA pelo valor de 45.000.000.000$00 pelos ESTABELECIMENTOS JERÓNIMO MARTINS E FILHO; resultou uma situação de dúvida sobre se o preço de 4.400$00 pelo qual foram vendidas as acções da SUPA não seria o normalmente acordado, para a transmissão referida, entre pessoas independentes.

III) No entanto, também aceitou que outros elementos probatórios apurados pela AF e considerados pelo TCA, como sejam:

- o valor de 2.000$00 por acção ter sido o valor acordado, em 21-8-92, antes da própria aquisição pela CIH, para revenda das acções que revendeu à ENTREPOSTO e o valor por que a revenda veio a ser concretizada em 28/12/92;

- o balanço consolidado da SUPA apontar para o valor contabilístico de 1.676$00, por acção;

- o preço de 66$66 por acção por que foi efectuada a venda de acções pela CIH à Jumbo ser considerado simbólico pelas próprias partes no contrato;

apontavam no sentido da posição assumida pela AF.

IV) Acresce que, contrariamente ao ora concluído pelo, aliás, douto acórdão notificado, todos os elementos de prova constantes dos autos já tinham sido considerados pelo TCA que, tendo em conta toda a matéria de facto carreada para os autos, incluindo todos os documentos atrás referidos, não ficou com qualquer dúvida sobre a existência dos factos em que assentaram as correcções à matéria colectável da recorrente. Entendeu o TCA, efectivamente, não se estar perante uma situação de *non liquet* nem quanto à concreta existência de factos tributários nem quanto à quantificação da matéria colectável operada através das correcções feita.

V) Logo, admitindo, como o parece fazer, o acórdão recorrido, que a prova feita pela AF apontava para a posição assumida pela Administração no que toca às correcções efectuadas, não se vislumbra em que medida é que os dois estudos de avaliação da SUPA e a proposta de aquisição da totalidade do capital social da mesma empresa, podem ter conduzido à conclusão que da prova produzida resultou uma "fundada dúvida" sobre a existência e quantificação do facto tributário, sendo certo que tais factos não foram considerados, quer pela AF quer pelo TCA, como capazes de anular as correcções efectuadas.

VI) Resultam, pois; dúvidas sobre quais os factos relevantes que foram considerados pelo acórdão ora notificado como capazes de gerar a fundada dúvida e produzir a anulação do acto recorrido, se aquele terá simplesmente se cingido aos documentos apresentados pela recorrente atrás mencionados para atingir tal conclusão - únicos por si aditados à matéria de facto - ou se considerou outros ou todos em conjunto, ou mesmo em que medida foi valorada ou anulada a prova produzida pela AF.

VII) Nestes termos, não se compreende, salvo o devido respeito, qual seja a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário ou, dito de outro modo, quais foram os elementos de prova

e quais os que foram valorados com preferência sobre os outros que levaram à decisão ora notificada, da existência de uma fundada dúvida quanto à quantificação do facto tributário.

Pelo que, por não se compreender qual a matéria de facto considerada como relevante para atingir aquela conclusão, requer-se a V. Ex.ª, que se digne aclarar o ora decidido.

A sociedade recorrente pronunciou-se no sentido do indeferimento do pedido de aclaração.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido do indeferimento do pedido por, em suma o acórdão reclamado não conter alguma obscuridade ou ambiguidade.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O art. 669.º, n.º 1, alínea a), do C.P.C. permite às partes requererem ao tribunal que proferiu a sentença "o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ele contenha".

Esta norma é aplicável aos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por força do preceituado nos arts. 716.º, 749.º e 762.º do C.P.C. e 169.º do C.P.T.

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

"Se a sentença contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, pode pedir-se a sua aclaração. A sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso não se sabe o que o juiz quis dizer; no outro hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos. É evidente que em última análise, a ambiguidade é uma forma especial de obscuridade. Se determinado passo da sentença é susceptível de duas interpretações diversas, não se sabe ao certo, qual o pensamento do juiz.

Já se tem feito uso do pedido de aclaração não para se esclarecer obscuridade ou ambiguidade realmente existente, mas para se obter, por via oblíqua a modificação do julgado. A título ou a pretexto de esclarecimento o que, na verdade, se visa é a alteração da sentença. Os tribunais têm reagido e bem contra tais tentativas votando-as ao malogro.

No caso dos autos, a reclamante, refere que não compreende qual seja a fundada dúvida existente e quais foram os elementos de prova e quais os que foram valorados com preferência sobre os outros que levaram à conclusão da existência de uma fundada dúvida quanto à quantificação do facto tributário.

No acórdão recorrido, refere-se o seguinte:

«No caso em apreço, a administração tributária concluiu que o valor de 4.400$00, por acção, por que foi feita a aquisição, em 27-8-92, de 7.493.214 acções da SUPA, pelo CIH à PA INTER LUX e à PR INTER BVI, não era o valor que normalmente se estabeleceria entre pessoas independentes, que seria de 2.000$00, por acção.

Esta conclusão baseou-se nos factos de - este valor de 2.000$00 ter sido o valor acordado, em 21-8-92, antes da própria aquisição pela CIH, para revenda das acções que revendeu à ENTREPOSTO e o valor por que a remenda veio a ser concretizada, em 28-12-92;

-o "Balanço consolidado em 31-12-91 da SUPA, S.A." apontar para o valor contabilístico de 1. 676$00, por acção;

- o preço de 66$66 por acção, porque foi efectuada a venda de acções pela CIH à JUMBO, S.A. foi considerado simbólico pelas próprias partes no contrato.

O Tribunal Central Administrativo aceitou a conclusão a que chegou a administração tributária, baseando-se nos mesmos factos.

Estes factos, efectivamente, apontam no sentido da posição assumida pela administração tributária.

No entanto, há outros elementos factuais, que não foram considerados, e que apontam em sentido diferente.

Desde logo, os valores da avaliação de Junho de 1992 e da proposta efectuada no mesmo mês, cerca de dois meses antes da data da aquisição das acções pela CIH, apontam para um valor real das acções consideravelmente superior aos 4.400$00, por acção, por que foram transaccionadas ([1]).

Por outro lado, as acções adquiridas a vários particulares, que não se detectou terem qualquer relação especial com a CIH, foram-no ao preço de 6.045$00, por acção, o que, objectivamente, não deixa de apontar no sentido de o valor real ser superior àquele de 4.400$00.

Para além disso, no dia 6-1-93, poucos dias após a concretização da primeira venda de acções à ENTREPOSTO, foram efectuadas várias vendas de acções pelo preço de 2.800$00, por acção, o que, se é certo que não corrobora que tenha sido de 4.400$00, o preço de aquisição das acções pela CIH, também aponta no sentido de o valor não ser o de 2.000$00 por acção, determinado pela administração tributária.

Ponderando todos estes elementos, em que a avaliação de Junho de 1992 (efectuada por pessoas que a própria administração tributária qualifica como "de idoneidade e independência inquestionáveis" fl. 139) e a proposta de aquisição de uma entidade independente (como a própria administração tributária também aceita — fl. 139) não podem deixar de assumir um relevo especial, que é corolário da sua presumivel objectividade, seria mesmo de entender que o valor de 4.400$00, por acção, seria inferior, e não superior, ao que normalmente seria acordado entre pessoas independentes.

À face destes elementos probatórios, o valor de 2.000$00, por acção, indicado pela administração tributária, seria de considerar, por maioria de razão, como não sendo o que, normalmente, seria acordado entre pessoas independentes, na aquisição de acções efectuada pela CIH.

No mínimo, perante estes elementos probatórios cujo valor probatório se entrechoca, terá de se reconhecer que se fica numa situação de dúvida sobre se o preço de 4.400$00 não seria o normalmente acordado, para a transmissão referida, entre pessoas independentes.»

Como se vê, estão pormenorizadamente indicados no acórdão reclamado vários factos que apontam no sentido de o valor de 2.000$00, por acção, não ser o que seria normalmente acordado entre pessoas independentes e este valor ser superior àquele.

Por outro lado, registam-se também os factos que apontam no sentido de ser esse o valor, que são os indicados pela Administração Tributária, em que se baseou o acórdão do Tribunal Central Administrativo.

A situação de dúvida fundada é uma consequência óbvia da existência de elementos probatórios que apontam em sentidos divergentes no que concerne ao valor das acções que normalmente seria acordado

---

([1]) A própria avaliação de Agosto de 1991, embora menos significativa, por estar temporalmente mais distante da data da aquisição, aponta no sentido de um valor das acções consideravelmente superior aos 2.000$00 indicados pela administração tributária como sendo o preço que normalmente se estabeleceria entre pessoas independentes.

entre pessoas independentes, que colocam o Tribunal numa situação de não poder saber com exactidão qual o valor que estará em sintonia com a realidade.

Por outro lado, se se referiu gerar-se uma situação de dúvida é evidente que não se entendeu dar preferência a quaisquer elementos probatórios sobre outros.

Por isso, não se vislumbra como, sem qualquer explicação adicional, possa não se compreender a existência de uma situação de fundada dúvida.

Assim, o acórdão reclamado não enferma de qualquer obscuridade ou ambiguidade, pelo que não necessita de qualquer aclaração.

Termos em que acordam em indeferir o pedido de aclaração.

Sem custas, por a reclamante esta isenta (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Vítor Meira.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso nº 25.766; Recorrente: GDL — Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S.A; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. GDL — Sociedade Distribuidora de Gás Natural, S.A., recorre da sentença que, no 5º do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, julgou improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação da licença de ocupação da via pública.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

I - Inexistiu qualquer acto de legítimo licenciamento da ocupação da via pública e do devido procedimento administrativo correspondente.

II - A CML não tem competência nem legitimidade quer para atribuir a licença em apreço quer para aplicar as taxas correspondentes, porque a alínea c) do art. 11º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro apenas contempla a ocupação do solo e não a do subsolo.

III - A tributação do subsolo, feita ao abrigo da autorização legal de tributar meramente o solo constitui violação do princípio constitucional da tipicidade tributária, consagrada no art. 103º, n.os 2 e 3 da Lei Fundamental.

IV - Na sequência da nacionalização da C.R.G.E. e da assunção pelo Estado, do dever, da competência e da responsabilidade dos actos conducentes à manutenção e expansão do "gás de cidade", e nos termos da lei que aprovou as bases gerais da concessão e do título contratual desta, a CML, mantendo embora o domínio, ficou privada dos poderes de administração da porção do subsolo da via pública que viesse a ser necessária para a instalação das infra-estruturas adequadas ao estabelecimento da concessão - art. 15º, alínea c) do DL n.º 374/89, de 25/10.

V - Por se tratar de um serviço público no qual o próprio Estado é o concedente e, até, dispensado o licenciamento municipal para a realização de quaisquer obras inerentes à rede de distribuição n.º 3, alínea b) do art. 13º do DL 374/89; bases XXXIV e XXXV anexas ao DL n.º 33/91 de 16/1; cláusula 25.ª, n.º 2, alínea a) do contrato de concessão, datado de 16/12/93.

VI - A consequente impossibilidade, de Direito, de a CML negar a atribuição de qualquer licença de ocupação do subsolo para os fins em vista, é bem demonstrativa de que não se trata de uma taxa.

VII - É intempestiva e contra-natura a concessão de qualquer licença nos anos de 1994/95, assim como em 1996, relativamente à utilização de uma rede subterrânea implantada e explorada no subsolo desde 1889.

VIII - A tributação da utilização do subsolo pela recorrente constituiria, a existir tal direito na esfera jurídica da CML, um abuso do mesmo, na modalidade de *venire contra factum proprium*, com violação do normativo consagrado no art. 334º do Código Civil, que constitui um principio geral de Direito.

IX - É ilegal o procedimento administrativo da CML, maxime por violação dos princípios da participação, da audiência dos interessados e da devida fundamentação dos actos administrativos - arts. 8º, 95º, 96º, 100º e 124º do Cód. Proc. Administrativo.

X - A CML, não tendo licenciado validamente, não pode exigir a contrapartida do licenciamento.

XI - Carece, em absoluto, de justificação e de fundamentação concreta o *quantum* da taxa exigida, ao arrepio do que determina os arts. 103º, n.º 2 e 112º, n.º 8 da C.R.P. e arts. 124º e seguintes do C. P. Administrativo.

XII - O tributo que se pretende cobrar não tem a natureza jurídica de uma taxa por lhe faltar, principalmente, o elemento sinalagmático que é a contrapartida (Ac. do T.C. n.º 76188, 7/4, *B.M.J.* n.º 376, págs. 191 e seguintes).

XIII - É irrelevante a discussão sobre a existência ou não de uma isenção, *in casu*.

O EMMP entende que o recurso versa na conclusão VII matéria de facto pelo que será este STA incompetente, em razão da hierarquia, para o apreciar.

Pronunciando-se sobre esta questão prévia entende a recorrente que:

O mesmo não questiona matéria de facto o que não impediu a recorrente de extrair conclusões e discorrer sobre os factos que foram objecto do processo, para alegar afinal um erro na decisão jurídica, tendo em vista a correcta aplicação do direito.

Não suscitou qualquer controvérsia factual nem requereu a reapreciação, ou a mera pronúncia, deste STA, sobre qualquer questão de facto não havendo factos controvertidos.

Na conclusão VII das suas alegações, a recorrente limita-se a extrair conclusões sobre matéria de facto - amplamente assente nos autos sem suscitar a reapreciação dos mesmos, nem quanto à sua relevância, nem quanto à sua veracidade já que não suscita a apreciação do facto da rede subterrânea de tubagens estar implantada no subsolo desde 1889, mas sim afirma a intempestividade da concessão dos licenciamentos que servem de objecto aos autos.

Trata-se de juízo decisório do caso perante os factos apurados ou seja, de meras questões de direito por questionar a natureza jurídica do tributo impugnado nos autos e a ilegalidade do procedimento administrativo apurado nos autos (por ilegitimidade, intempestividade, etc.).

A recondução da solução do caso a meras questões de direito, derivava já da petição inicial de impugnação nos autos, de acordo com a posição assumida expressamente pela sentença recorrida pois desde o início dos autos se discute tão-somente matéria de direito.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) Em 28/03/1994 a Divisão de Publicidade e Via Pública da Câmara Municipal de Lisboa (adiante CML) solicitou à Direcção de Infra-Estruturas e Saneamento - Divisão de Subsolo e Cadastro, da mesma CML, que informassem quais as ocupações do subsolo por parte da GDP, SA e qual a metragem das condutas com diâmetro até 20 cm e com medida superior a esta - cfr. fl. 223;

b) Em 26/01/1995 a Divisão de Subsolo e Cadastro informou qual a metragem das referidas condutas - cfr. Q, 221;

c) Em 15/02/1995 a Divisão de Publicidade e Via Pública da CML comunicou à GDP, SA, que iria ser emitida a respectiva licença relativa à ocupação da via pública - subsolo -, pela qual são devidas taxas de ocupação do subsolo da via pública e que, com base na metragem de tubagem de gás existente na cidade de Lisboa, em breve seriam avisados para o pagamento - cfr. fl. 224;

d) Em 03/08/1995 a GDP, SA solicitou à Divisão de Publicidade e Via Pública da CML que informassem quais as licenças a que respeitavam os avisos que tinham recebido, bem como quais os regulamentos ou actos que estabeleceram tais quantitativos, quais os critérios de cálculo - cfr. fl. 226;

e) Em 22/09/1995 a Divisão de Publicidade e Via Pública da CML informou a GDP, SA, que, os avisos que tinha recebido respeitam à ocupação da via pública do subsolo com tubagens de 170 000 m de tubagem de gás com diâmetro superior a 200 cm e 630 000 m de tubagem com diâmetro inferior a 200 cm. Informou ainda que com base em tal informação foi emitida a referida ocupação através da licença n.º 5919613. Os anos de 1994/5 foram emitidos em 95/07/01, como não foi pedido qualquer tipo de cancelamento desta licença, a licença em causa foi renovada automaticamente, sendo que o ano de 1996 foi emitido em 01/06/96, na importância de 203 700 000$00. Informou ainda que as taxas aplicadas estão previstas nas alíneas a) e b) do nº 17 do art. 21º da Tabela de Taxas, Licenças e outras Receitas Municipais - cfr. fls. 15 a 39, 96 a 98, 211, 212, 234 a 243;

f) Em 30/06/1995 à GDP, SA, sucedeu, em todos os direitos e obrigações, a GDL Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, ora impugnante - cfr. fls. 40 a 66;

g) Entre a Câmara Municipal de Lisboa e a impugnante não foi formalizado qualquer protocolo para a cedência e utilização dos bens do domínio público municipal do tipo daquele a que alude a cláusula 23º, nº 3, do Contrato de Concessão da rede de distribuição de gás natural de Lisboa entre o Estado Português e GDP, SA, outorgado em 16/12/1993 - cfr. fl. 114;

3. O EMMP entende que o recurso questiona, na transcrita conclusão VII, matéria de facto pelo que seria este tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

A recorrente sustenta que o recurso apenas versa matéria de direito não questionando matéria de facto.

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

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

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

Completando esta linha de pensamento conclui o art. 41º, n.º 1, al. 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 art. 32º".

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

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

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

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (art. 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 na dita conclusão VII que é intempestiva e contra-natura a concessão de qualquer licença nos anos de 1994/95, assim como em 1996, relativamente à utilização de uma rede subterrânea implantada e explorada no subsolo desde 1889.

A recorrente afirma nesta conclusão que é intempestiva e contra-natura a concessão de qualquer licença nos anos de 1994, 1995 e 1996, relativamente à utilização de uma rede subterrânea implantada e explorada no subsolo desde 1889.

A matéria factual fixada estabeleceu nas alíneas a), b) e c) o número de metros e o diâmetro da rede de tubos que ocupavam o subsolo em 28-4-1994.

Seria matéria de direito o saber se é intempestiva e contra-natura a concessão de qualquer licença nos anos de 1994, 1995 e 1996 pela utilização da rede a que se refere a matéria de facto provada. Nesta perspectiva não integraria o recurso matéria de facto.

Contudo a mesma conclusão refere-se à dita licença "relativamente à utilização de uma rede subterrânea implantada e explorada no subsolo desde 1889". E da matéria factual fixada não consta que a licença em apreciação, sendo relativa à utilização de uma rede subterrânea, esta foi implantada no subsolo e é explorada desde 1889.

Ao afirmar que a mesma foi implantada e está a ser explorada a partir desta data está a questionar a matéria factual fixada pela sentença em recurso ou seja estamos perante questão de facto que a sentença em apreciação não fixou.

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

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

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

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

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Correcção à matéria colectável de IRC. Relações especiais. Constitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

O art. 57º, nº 1, do CIRC, que permite que a DGCI corrija a matéria colectável declarada pelo contribuinte em virtude de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa que tenham sido estabelecidas em condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, não viola o principio constitucional de legalidade fiscal (art. 106º, nº 2, da CRP), pois limita-se a conceder uma verdadeira faculdade discricionária à Administração Fiscal, sendo um conceito com alguma determinação.

Recurso n.º 25 807; Recorrente: JOFRESA — Sociedade Imobiliária, S. A.; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

1º Relatório.

Com fundamento em caducidade do direito à liquidação, em vicio de forma por falta de fundamentação e em vicio de violação de lei, a contribuinte de JOFRASA-Sociedade Imobiliária, S.A., com sede na Av. dos Moinhos, nº 15, 4º Esqº, Alfragide, 2720 Amadora interpôs recurso contencioso contra o despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 12.8.97, o qual indeferiu um recurso hierárquico deduzido relativamente às correcções efectuadas à matéria colectável declarada de IRC do ano de 1992.

Por acórdão de fls. 192 e seguintes, o Tribunal Central Administrativo negou provimento ao recurso por não se verificar qualquer dos vícios imputados ao acto recorrido.

Não se conformando com este acórdão, dele recorreu a contribuinte para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 210 e seguintes, nas quais conclui que a norma aplicada é inconstitucional e que a decisão recorrida enferma de erro de julgamento por errada interpretação da lei.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando o acórdão recorrido.

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 decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que foram dados como provados os seguintes factos:

a) A recorrente apresentou oportunamente a sua declaração para efeitos de IRC do ano de 1992;

b) O fisco corrigiu o lucro tributável aí declarado para 3.737.494.424$00, na sequência do relatório de fiscalização constante de fls. 77 e seguintes;

c) A recorrente interpôs recurso hierárquico daquela fixação para o Senhor Ministro das Finanças, o qual foi indeferido;

d) Dá-se por integralmente reproduzido o teor do relatório de fls. 77 a 133 e os Documentos de fls. 134 a 146.

Mais se deu por provado, ainda que fora do probatório, que os srs. Mendes Duarte e Rodrigues Antunes possuem poderes para representar tanto a recorrente como a firma Imoasta; que o presidente do Conselho de Administração da recorrente, no triénio 92/94, era também accionista e administrador da firma Casalapa (com 9% do capital desta), tendo cessado as suas funções na recorrente em virtude da venda das acções desta à firma Imoasta; que havia especiais relações entre as três empresas por haver nítida dependência entre as sociedades e os sócios e entre a recorrente Jofrasa cuja acções foram adquiridas pela Imoasta que passou a deter poder sobre aquela; que a Casalapa tinha relações especiais com a Jofrasa, pois o sócio Carlos Nunes dos Santos era administrador da Casalapa e da Jofrasa simultaneamente.

2º Fundamentos.

Entende a recorrente que o acórdão recorrido é nulo pelo facto de não ter dado como provados factos que suportem a decisão sobre as correcções à matéria colectável.

Não tem razão a recorrente, pois a nulidade decorrente da falta de fundamentação da matéria de facto [art. 668º, nº 1, al. b), do CPC] só existe quando houver total omissão de matéria de facto dada como provada, o que não é o caso. Como se pode ver do acórdão recorrido, o TCA fez a descrição dos factos apurados que interessam a decisão, remetendo para o relatório de fls. 77 a 133, como se pode ver da página 7 do acórdão. Depois, já fora do probatório, o TCA deu ainda como provados alguns factos indicadores da existência de relações especiais, como se pode ver da página 11 do acórdão recorrido.

Deste modo, improcede a arguição de nulidade do acórdão recorrido.

Sustenta a recorrente que o art. 57º, nº 2, do CIRC é inconstitucional, por violação do ex-art. 106º, nº 2, da CRP, pois não define os conceitos de relações especiais e dos critérios que permitam determinar as condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, tendo em conta a grande amplitude destes conceitos e a sua indeterminação, os quais permitem ao fisco recorrer à arbitrariedade para fixar as correcções do lucro tributável apurado com base na contabilidade, sacrificando-se assim a segurança jurídica, que se traduz na susceptibilidade de previsão objectiva pelos particulares, das suas situações futuras. A recorrente não concorda com estes termos vagos e imprecisos nem com o recurso a conceitos indeterminados por parte do legislador fiscal, pelo que entende ter sido ofendido o princípio da tipicidade.

Vejamos esta questão.

Reza o art. 57º, nº 1, do CIRC:

A DGCI poderá efectuar as correcções que sejam necessárias para a determinação do lucro tributável que, em virtude de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não a IRC, tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado com base na contabilidade seja diverso do que se apuraria na ausência dessas relações.

Resulta desta norma que relações especiais são as que se tenham estabelecido em condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes. Logo, o conceito de relações especiais está definido em função do conceito de pessoas independentes. Este conceito de relações especiais volta a estar definido da mesma forma pelo art. 80º, al. b), do Código de processo Tributário.

Como ensinou o Prof. CASALTA NABAIS, o princípio constitucional da legalidade não impede em absoluto que a mesma, mormente por razoes de praticabilidade em que sobressai a luta eficaz contra a fraude e a evasão fiscais. Utilize nesse domínio conceitos indeterminados ou se socorra mesmo da atribuição de discricionariedade administração fiscal. Diz este fiscalista que o art. 57º do CIRC, sobre relações especiais, é um dos casos em que a lei concede uma verdadeira faculdade discricionária à administração fiscal (cfr. *Direito Fiscal,* Almedina, 2000, págs. 145 a 147).

Logo, não estamos em face de um verdadeiro conceito indeterminado, pois ele tem alguma determinação: relações especiais são aquelas que não têm lugar entre pessoas independentes. Mas o fisco é que vê, caso por caso, quando é que há verdadeiras relações especiais, sem prejuízos de os tribunais tributários poderem controlar os casos de erro manifesto do Fisco.

Ora, tendo em conta os factos dados como provados não parece ter havido erro manifesto por parte do Fisco. Desde logo, tenha-se em conta que um terreno foi vendido em 1992 pelo preço por que fora comprado em 1973, o que contraria todas as regras da experiência da vida.

Deste modo, o art. 57º, nº 1, do CIRC não é inconstitucional.

Sustenta a recorrente que o referido preceito não diz o que se deve entender por relações especiais. Mas se a recorrente reparar bem, esse preceito diz que relações especiais são aquelas que são diferentes das que seriam normalmente estabelecidas entre pessoas independentes. E, na página 11 do acórdão, indicaram-se quais são essas relações especiais *in casu.*

Entende a recorrente que o acórdão recorrido violou o artº 80º do CPT pois não fez a descrição das relações especiais.

Mas basta ver nas páginas 11 e 12 do acórdão recorrido, que logo se alcança que o TCA esclareceu quais eram essas relações especiais, as quais ficaram acima referidas.

Ao remeter para o relatório da fiscalização, com o qual concordou, o acórdão recorrido interpretou e aplicou o disposto no artº 80º do CPT, e em termos que não merecem censura. No acórdão recorrido aceitou-se que o despacho impugnado estava fundamentado no relatório e que a decisão estava conforme com a lei.

Sustenta a recorrente que no processo de quantificação a Administração Fiscal cometeu erros graves que estão exaustivamente identificados na petição de recurso hierárquico. Acontece que esse erro de quantificação não foi suscitado no recurso contencioso, pelo que não faz parte do objecto do processo.

Deste modo, improcedem todas as conclusões das alegações, 3º

3º Decisão

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

Custas pela recorrente, com 60.000$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

NULIDADE DE SENTENÇA. OMISSÃO DE PRONÚNCIA. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO. QUESTÕES A RESOLVER.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A nulidade por omissão de pronúncia, a que se refere o art. 144.º, n.º 1, do C.P.T., reporta-se a questões que o Tribunal deva apreciar e não à especificação da matéria de facto, que se integra na fundamentação da decisão.
2 — Assim, a indicação dos factos que se consideram provados e não provados não se enquadra no conceito de questões a resolver.
3 — A falta de discriminação dos factos provados e não provados, bem como a respectiva fundamentação, exigida pelo n.º 2 do art, 142.º do C.P.T., enquadra-se nos fundamentos de facto da decisão e, por isso, a sua falta será enquadrável no citado n.º 1 do art. 144.º, que prevê como nulidade a não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.
4 — A falta de discriminação dos factos não provados, como a dos factos provados, só é necessária relativamente a factos que possam relevar para a apreciação da causa, segundo as várias soluções plausíveis de direito [arts. 508.º-A, n.º 1, alínea e), 511,º e 659.º do C.P.C.], o que é corolário da norma genérica vigente no nosso direito processual da proibição da prática de actos inúteis (art. 137.º do C.P.C.).
5 — As referências à prova produzida enquadram-se também na fundamentação da decisão, pelo que a sua falta pode também constituir nulidade por falta de especificação dos fundamentos de facto da decisão.

Recurso n.º 25827, em que são recorrente: Sempre Noiva Tapetes de Arraiolos, L.da; recorrida a Fazenda Publica. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - SEMPRE NOIVA - TAPETES DE ARRAIOLOS, LDA. impugnou judicialmente uma liquidação de IVA e juros compensatórios.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Évora julgou improcedente a impugnação.

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

1 -A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação judicial deduzida.

2 - Para o efeito, o Tribunal a quo atendeu somente aos factos alegados pela Administração Fiscal, designadamente aos constantes do relatório elaborado pelo técnico que procedeu à acção de fiscalização.

3 - Com efeito, absteve-se de mencionar os factos alegados pela impugnante na petição inicial, bem como o conjunto de provas oferecidas, quer documentais, quer testemunhais e, bem assim, as coisas móveis apresentadas pela impugnante, constituídas por quatro amostras de ponto de Arraiolos (vide p.i. *in fine*).

4 - Na verdade, o Meritíssimo Juiz *a quo* não se pronunciou sobre os factos alegados e sobre a prova apresentada pela impugnante, todos absolutamente relevantes para a correcta decisão da causa, designadamente os constantes dos artigos 48.º, 53.º, 54.º, 57.º, 59.º a 61.º, 66.º, 78.º, 82.º, 94.º, 95.º, 99.º a 104.º, 116. º a 118.º 120.º a 125.º; todos da p. i.

5 - Para além de não ter considerado aqueles factos, o Tribunal recorrido não se pronunciou sobre os documentos apresentados pela impugnante, bem como também omitiu qualquer referência às identificadas amostras juntas pela impugnante as quais, só por si, põem em crise a bondade da quantificação da matéria colectável operada pela Administração Fiscal.

6 - De igual modo, o Tnbunal recorrido não relevou a prova testemunhal produzida, a qual é exaustava na demonstração dos factos alegados pela impugnante, conforme se alcança da respectiva acta de inquirição, a fls.. . .

7 - Mais, apesar de declarar na sentença que os factos que considerou provados o foram também com base na prova testemunhal produzida, que se afigura ter aceite sem reservas, o Meritíssimo Juiz *a quo* não carreou para o elenco desses factos qualquer dos elementos declarados pelas testemunhas os quais, contrariam, inapelavelmente, o sentido da decisão proferida.

8 - Na verdade, a douta sentença recorrida apoia-se exclusivamente nos factos alegados pela Administração Fiscal e baseia a sua decisão apenas nesses factos.

9 - O absoluto desconhecimento a que a sentença recorrida vota, substantivamente, os factos alegados pela lmpugnante menospreza os princípios sem os quais o ordenamento processual perde todo o sentido, como são os princípios do inquisitório e do contraditório, contidos nos arts.3.º e 265. º do CPC.

10 - A impugnante alegou diversos factos e apresentou documentos e amostras cujo conhecimento é imprescindível à decisão da causa e sobre os quais não pode o Tribunal recorrido deixar de tomar posição.

11 - Pelo que é de declarar a anulação da sentença *sub judice* para ampliação da matéria de facto, ao abrigo do disposto nos arts. 729.º, n.º 3 e 730.º, n.º 1, do CPC, em ordem a, por um lado, sanar as contradições existentes sobre a matéria de facto e, por outro, a que, por via da ampliação, se constitua a base suficiente e adequada à correcta decisão da causa.

Termina pedindo a anulação da decisão recorrida e sua substituição por outra, Não foram apresentadas contra-alegações.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer no sentido de ser anulada a decisão recorrida por não conhecer de várias questões suscitadas pela recorrente.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1) Relativamente ao exercício de 1991 (entre outros) foi a impugnante alvo de uma acção de fiscalização, com recurso a métodos indiciários, conforme o respectivo relatório - datado de 14 de Novembro de 1995 - que constitui fls. 45 a 77 dos autos e cujo teor aqui dou por integralmente reproduzido.

2) Que lhe aumentou o volume de vendas declarado de esc. 17.248.722$00 (dezassete milhões, duzentos e quarenta e oito mil, setecentos e vinte e dois escudos) para esc. 30.077.382$00 (trinta milhões, setenta e sete mil, trezentos e oitenta e dois escudos) (vide esse relatório a fl. 64).

3) Mercê da consideração de que cada metro quadrado de tapete consome uma média de 1,5 kg de lã tipo "Camello" ou 1,2 kg de outros tipos de lã, em qualquer dos casos se incluindo já 100 gramas para desperdícios (mesmo relatório a fls. 55 e 56).

4) De que foram confeccionados no exercício 1.131,43 m^2 de tapetes em vez dos 638,02 m^2 que se mostram facturados (vIde o relatório a fl. 64).

5) E de que o preço médio de venda praticado foi de esc. 26.000$00 (vinte e seis mil escudos) o metro quadrado (fls. 59 e 64 do relatório).

6) Assim lhe fixando a matéria colectável para efeitos de LYA. em esc. 12.828.660$00 (doze milhões, oitocentos e vinte e oito mil, seiscentos e sessenta escudos) (vide esse relatório a fls. 64 e 75).

7) E o correspondente imposto em esc. 2.180.872$00 (dois milhões, cento e oitenta mil, oitocentos e setenta e dois escudos) acrescidos de esc. 2.184.216$00 (dois milhões, cento e oitenta e quatro mil, duzentos e dezasseis escudos) de juros compensatórios (fls. 78 e 79 dos autos).

8) Da mencionada fixação do rendimento por métodos indiciários apresentou a impugnante em 30 de janeiro de 1996 a reclamação para a Comissão de Revisão que constitui fls. 80 a 84 dos autos, cujo teor aqui dou por lntegralmente reproduzido.

9) Sendo a respectiva acta de reunião (datada de 12 de Abril de 1996) o documento de fls. 86 a 87 verso (n.º 21/96), que aqui também reproduzo na integra, a qual baixou as vendas consideradas omitidas para esc. 11.434.114$00 (onze milhões, quatrocentos e trinta e quatro mil, cento e catorze escudos).

10) Dando, assim, origem à liquidação adicional de IVA no valor de esc. 1.943.799$00 (um milhão, novecentos e quarenta e três mil, setecentos e noventa e nove escudos), acrescido de esc. 1.946.778$00 (um milhão, novecentos e quarenta e seis mil, setecentos e setenta e oito escudos) de juros compensatórios, que constituem agora o objecto desta impugnação (documentos de fls. 86 verso, 88 e 104 a 105 dos autos).

11) A qual foi notificada ao contribuinte pelo oficio n. 639 datado de 06 de Maio de 1996 (vide o documento de fl. 88 dos autos).

12) A presente impugnação foi deduzida em 4 de Setembro do mesmo ano, conforme o carimbo de entrada aposto a fl. 3 dos autos.

13) A impugnante exerce a sua actividade desde 1 de janeiro de 1986 e tem como objecto social o fabrico e comercialização de tapetes e carpetes (vide o relatório a fl. 48).

14) Em 1991 tinha várias empregadas ao seu serviço e, bem assim, diversas tapeteiras que confeccionavam os tapetes nas suas próprias residências (mesmo relatório a fl. 48 e depoimentos das testemunhas Mercedes Mana Correia Barreto Estrabocha, Joana Maria Raimundo Portalegre e Floriana das Neves Prates Cardoso na acta de inquirinção de fls. 135 a 136 verso).

15) Não possuía inventários das existências (relatório a fls. 50 e 51 dos autos).

3 - As únicas questões; suscitadas no recurso referem-se à nulidade da sentença recorrida por omissão de pronúncia.

A nulidade de sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o Tribunal deixe de pronunciar-se sobre questões sobre as quais deveria ter-se pronunciado (arts. 144.º, n.º 1, do C.P.T.).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do Tribunal, há que recorrer à norma do artigo 660º, n.º 1, do Código de Processo Civil, em conformidade com o disposto no art. 2º do C.P.T.

Nesta disposição impõe-se 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.

No caso dos autos, a recorrente imputa à decisão recorrida a falta de pronúncia:

- sobre os factos constantes dos artigos 48.º, 53.º, 54.º, 57.º, 59.º a 61.º, 66.º, 78.º, 82.º, 94.º, 95.º, 99.º a 104.º, 116.º a 118.º e 120.º a 125.º, da petição inicial;
- sobre a prova apresentada pela impugnante; sobre as amostras juntas;
- não ter considerado a prova testemunhal.

Naqueles artigos 48.º a 125.º da petição inicial, a recorrente refere, essencialmente, que - as matérias-primas adquiridas por si só têm utilidade para o fabrico de tapetes de Arraiolos;

- que a lã sofre alterações atmosféricas e climatéricas entre a aquisição e utilização;
- que a inventariação da lã serve apenas para comprovar a sua aquisição;
- com o tempo a lã vai perdendo humidade e peso, problema que assume particular expressão no caso da recorrente, atentas as condições do respectivo local de armazenamento;
- que os inventários de matérias-primas como lã, areia e farinha não têm fiabilidade necessária para controlar a produção;
- cada tapete é uma peça única, dependendo a quantidade de matéria-prima utilizada em cada um de vários factores, que indica, em que se inclui o tipo de ponto que, se for miúdo, mais apertado ou minucioso, consome mais lã;
- que toda a produção da impugnante é deste tipo de ponto mais miúdo;
- que basta que dois tapetes da mesma dimensão tenham desenhos diferentes para que seja substancialmente diferente o peso da lã consumida, quer por corte e arrematação de lã, quer por erros no processo de elaboração;
- que há um tipo de lã que se torna menos rentável por não ser possível esticá-la;

- que se o tapete for bordado em casa da tapeteira é maior o consumo de lã, por haver desvios;

- que apesar de a impugnante controlar mais rigorosamente, a partir da intervenção da fiscalização tributária, a matéria-prima entregue às tapeteiras, continuou a verificar-se que o peso dos tapetes é substancialmente inferior ao da matéria-prima entregue para confecção;

- que das cerca de 200 tapeteiras que trabalham para a impugnante apenas 5 trabalham nas suas instalações;

- que as 200 tapeteiras têm idades muito diversas e as menos experientes desperdiçam maiores quantidades de matéria-prima.

Como se vê, a recorrente só se refere a afirmações factuais feitas na petição inicial.

A nulidade por omissão de pronúncia, a que se refere o art. 144.º, n.º 1, do C.P.T., reporta-se a questões que o Tribunal deva apreciar e não à especificação da matéria de facto, e esta especificação não é considerada uma questão, mas sim fundamentação da decisão, como ressalta do preceituado nos arts. 659.º, n.ºs 1 e 2, e 660.º do C.P.C.

Na verdade, no n.º 1 do art. 659.º, estabelece-se que a sentença começa por identificar as partes e o objecto do litígio, fixando as questões que ao tribunal cumpre solucionan e, no n.º 2, que se seguem "os fundamentos, devendo o juiz discriminar os factos que considera provados e indicar, interpretar e aplicar as normas jurídicas correspondentes, concluindo pela decisão final".

Por outro lado, o art. 660.º do mesmo Código, ao referir-se às "questões a resolver", não faz qualquer alusão à discriminação da matéria de facto.

É, assim, claro que, na terminologia processual, a indicação dos factos que se consideram provados não se enquadra no conceito de questões a resolver.

Por isso, a falta de tomada de posição sobre os factos alegados pela recorrente, não pode constituir nulidade por. omissão de pronúncia, quer à face do art. 144.º, n.º 1, do C.P.T., quer à face do art. 668.º, n.º 1, alínea d), do C.P.C.

4 - No entanto, isso não significa que a falta de discriminação dos factos não provados, no domínio do contencioso tributário, constitua uma outra nulidade.

Como efeito, como se constata pelo n.º 2 do art. 659.º do C.P.C., acima transcrito, a discriminação dos factos provados enquadra-se nos "fundamentos› da decisão e, por isso, a sua falta será enquadrável na alínea b) do n.º 1 do art. 668.º do C.P.C,, que prevê como nulidade a não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão ([1]).

No domínio do contencioso tributário, faz-se uma exigência suplementar de fundamentação de facto, não prevista no processo civil, que é a discriminação da matéria de facto não provada, cumulativamente com a provada (n.º 2 do art. 142.º do C.P.T.).

([1]) A falta dos "fundamentos de facto" não se limita à discriminação dos factos, pois abrange também o falta de exame critico das provas, exigida pelo n.º 3 do mesmo art. 659.º

Por outro lado, a falta de especificação dos factos provados poderá constituir nulidade de conhecimento oficioso, no âmbito do art. 712.º, n.º 4, do C.P.C., se não constarem do processo todos os elementos probatórios e o recurso tiver sido dirigido a tribunal com poderes de cognição no domínio da fixação da matéria de facto, ou no âmbito depois art. 729.º, n.º 3, do C.P.C., se o recurso for dirigido a tribunal com meros poderes de revista.

Trata-se, porém, de questões que não relevam para a apreciação do caso dos autos.

Na previsão desta norma, a indicação da matéria de facto não provada deve ser feita indissociavelmente da indicação da matéria de facto provada, como se depreende da expressão "o juiz discriminará também ,a matéria provada da não provada", o que supõe que essa discriminação seja feita concomitantemente.

Sendo assim, a falta de discriminação da matéria de facto não provada, no domínio do contencioso tributário, será equiparável à falta de indicação da matéria de facto provada, para efeitos da nulidade prevista no art. 144.º, n.º 1 ([2]).

Por outro lado, não afastará a possibilidade de conhecimento desta nulidade, o facto de a recorrente a qualificar como de omissão de pronúncia, pois o Tribunal não está limitado pelo alegado pelas partes, no que concerne à aplicação das regras de direito (art. 664.º do C. P. C.).

5 - A falta de discriminação dos factos não provados, como a dos factos provados, só será necessária relativamente a factos que possam relevar para a apreciação da causa, segundo as várias soluções plausíveis de direito [arts. 508.º-A, n.º 1, alínea e), 511.º e 659.º do C.P.C.], o que é corolário da norma genérica vigente no nosso direito processual da proibição da prática de actos inúteis (art. 137.º do C.P.C.).

Por isso, a questão da existência de nulidade de sentença depende da posição que se tomar sobre a relevância dos factos alegados, atrás indicados, para a decisão da causa.

No caso dos autos, a recorrente pretende impugnar os fundamentos da decisão da administração tributária de recorrer a métodos indiciários para fixação da matéria colectável de IVA.

Um dos fundamentos em que se baseou aquela decisão foi a administração tributária entender que a recorrente omitiu o destino dado a parte da matéria-prima habitualmente consumida na confecção de tapetes.

Na sentença recorrida, relativamente aos factos atrás sumariamente indicados, apenas se considerou provado que, em 1991, a impugnante tinha várias empregadas ao seu serviço e, bem assim, diversas tapeteiras que confeccionavam os tapetes nas suas próprias residências (ponto 14 da matéria de facto fixada).

Relativamente aos restantes factos afirmados, na sentença recorrida não se refere que eles se tenham provado nem que eles não se tenham provado.

Os factos referidos, alegados pela recorrente e sobre os quais não foi tomada explicitamente posição na sentença recorrida, esto conexionados com a c demonstração desse destino e, por isso,(não poderiam, sem mais, considerar-se como irrelevantes para a decisão da causa.

Por isso, é de concluir que se tornava necessário que o Tribunal se pronunciasse sobre eles, indicando se os considerou provados ou não provados, como impõe aquele n.º 2 do art. 142.º do C.P.T.

6 - A recorrente refere ainda que a sentença recorrida não se pronunciou sobre a prova apresentada pela impugnante, sobre as amostras juntas e não ter considerado a prova testemunhal.

([2]) Diferente será a solução para efeitos dos arts. 712.º, n.º 4, e 729.º, n.º 3, do C.P.C., a serem aplicados em contencioso tributário, pois para esses efeitos, como nulidade de conhecimento oficioso, apenas relevará a falta de matéria de facto provada, como resulta dos seus termos.

Está-se, aqui, não perante uma falta de discriminação de factos, mas sim sobre matéria atinente à fundamentação da matéria de facto, que também é obrigatória à face daquele n.º 2 do art. 142.º

Por isso, também a falta de tomada de posição sobre a relevância ou irrelevância das provas produzidas, integra a referida nulidade.

Nestes termos, acordam em anular a decisão recorrida, por falta de discriminação dos factos referidos como provados ou não provados e respectiva fundamentação, à face da prova produzida, Sem custas,

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Vitor Meira.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Execução fiscal. Custas. Processo de recuperação de empresas.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O disposto no art. 70º n.º 1 do CPEREF determina ser obrigatória a concordata para todos os credores que não disponham de créditos com garantia real, independentemente de terem sido ou não oportunamente reclamados, desde que tais créditos sejam anteriores à instauração do respectivo processo de recuperação.

II — O eventual crédito de custas porventura devidas pela execução mesmo anterior àquele processo só se constitui com a elaboração da respectiva conta.

Recurso n.º 25 856, em que são recorrente a FERFOR — Empresa Industrial de Ferramentas e Forjados, L.da, e recorrida a Fazenda Pública, e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que lhe negou provimento ao recurso que interpusera do despacho do Chefe do 2º Serviço de Finanças de Matosinhos que, por sua vez, indeferiu a reclamação da conta de custas, elaborada no processo executivo n.º 92/1028464, dela apresentou recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo a Recorrente Ferfor — Empresa Industrial de Ferramentas e Forjados, S.A., nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do julgado, formulou, a final, as seguintes conclusões:

A — Tendo sido homologada concordata em benefício da Recorrente, reduzindo a metade os créditos comuns, essa decisão deveria ter sido respeitada na elaboração da conta impugnada, dado que o crédito de custas executivas fiscais reveste a natureza de crédito comum, não gozando o respectivo credor de garantia real sobre bens do devedor (cfr. Ac. Rel. Coimbra de 15.06.96 — Col. Jur. *96, III, p. 40).*

B — O facto de tal crédito não ter sido considerado e apreciado no processo de recuperação não impede a respectiva sujeição à concordata, que é obrigatória para todos os credores, "sem excepção daqueles cujos créditos não tenham sido reclamados ou verificados" - tal como dispõe o art. 70º/1 do CPEREF (lei especial face aos arts. 671º e 673º do CPC).

C — Dado que toda a actividade processual desenvolvida no processo executivo teve lugar antes da instauração do processo de recuperação, o crédito de custas respeitante à execução constitui um "crédito anterior à entrada de petição inicial em juízo, embora de vencimento posterior", sujeito ao regime do citado art. 70º/1.

D — As receitas tributárias (como as taxas de justiça) não nascem com a liquidação (ou seja, com a elaboração de conta), mas sim aquando da prática do facto tributário, tendo a liquidação por efeito, tão só tornar tais receitas exigíveis ao contribuinte.

E — Como tal, constituindo as custas em processo executivo taxas destinadas a custear a tramitação processual, a divida de custas nasce logo que é desenvolvida tal actividade processual, servindo a contagem das custas unicamente para tornar essa dívida certa e, portanto exigível.

F — Ao desantender a redução de créditos determinada no processo de recuperação, e ao considerar inaplicável o art. 70º/1 do CPEREF expressamente invocado pela Recorrente! — a conta impugnada incorreu efectivamente em vício que justifica a sua anulação.

A decisão impugnada não fez assim a melhor interpretação e aplicação do disposto no art. 70/1 do CPEREF (aprovado pelo Dec-Lei n.º 132/93, de 23 de Abril).

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois sucinto mas douto parecer pronunciando-se pelo improvimento do presente recurso, mediante invocação da jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário que cita (o acórdão de 27/9/00, proferido no recurso n.º 25.187).

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

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

a) Nos autos de execução a que estes respeitam foi elaborada a conta de custas de fl. 84 e que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.

b) Aquela conta foi notificada à Recorrente por carta registada com aviso de recepção assinado este em 28/6/00 — cfr. fl. 85.

c) A Recorrente reclamou da conta de custas para o Chefe do Serviço de Finanças de Matosinhos — cfr. fls. 86 a 88.

d) Por despacho de fls. 89 a 91 o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais aquele indeferiu a reclamação apresentada pela agora Recorrente.

e) A Recorrente foi notificada daquele despacho por carta registada com aviso de recepção assinado este em 18/7/00 — cfr. fls. 92, 93 e 94.

f) Em 21/7/00 a Recorrente veio apresentar este recurso — cfr. Fl. 95.

g) No processo especial de recuperação de empresa que correu termos sob o n.º 449/93 do Tribunal de Círculo da Comarca de Matosinhos em que é requerente a agora aqui Recorrente, foi homologada por sentença

transitada em julgado em 22/3/95, a medida de Reestruturação Financeira, da qual constava: "Restantes Credores: pagamento de 50% do valor de capital, nas seguintes condições." — cfr. fls. 24 a 32.

h) Em 14/3/97 foi elaborada a primeira conta de custas nos autos de execução a que estes respeitam — cfr. fl. 115 da execução — a qual em virtude de reclamações entretanto apresentadas veio a ser reformuladas em 23/6/00 dando origem, agora, ao despacho sob recurso — cfr. fl. 84.

E, com base nela, o Tribunal ora recorrido houve por bem julgar improcedente o recurso que apreciava e assim confirmar a sindicada decisão administrativa que indeferira a reclamação apresentada contra a questionada conta de custas mediante invocação da seguinte fundamentação:

a) *"... o crédito proveniente da conta de custas reclamada ainda não existia (a sentença que homologou a medida de recuperação transitou em julgado em 22/3/95 e a primeira conta efectuada nestes autos é de Março de 1997), pelo que, nunca a divida resultante da mesma se poderá vir a considerar abrangida pela medida de recuperação aprovada naquele processo",* e, por outro lado porque,

b)"*... caso a concordata fosse aplicável à divida resultante das custas liquidadas nestes autos, aquele benefício apenas poderá ser invocado em sede de pagamento das custas liquidadas, as quais, para que se saiba qual o montante de que a Recorrente é devedora terão que ser liquidadas nos termos da lei, isto é, pela totalidade...".*

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se a Recorrente, nos termos das transcritas conclusões do seu recurso jurisdicional, sustentando, em síntese e fundamentalmente, que a decisão impugnada não fez a melhor interpretação e aplicação do disposto no art. 70º n.º 1 do CPEREF, aprovado pelo DL n.º 132/93, de 23 de Abril.

Não lhe assiste, porém, qualquer razão.

Dispõe, com efeito, o invocado normativo.

"A homologação torna a concordata obrigatória para todos os credores que não disponham de garantia real sobre os bens do devedor ou a ela tenham renunciado, sem excepção daqueles cujos créditos não tenham sido reclamados ou verificados para efeitos da assembleia de credores, desde que se trate de créditos anteirores à entrada da petição inicial em juízo, embora de vencimento posterior." (sublinhado nosso).

Ora, como vem de relater-se, foi precisamente por se ter considerado que o qeustionado crédito, emergente da conta de custas elaborada no processo de execução junto por apenso, não existia ainda à data da sentença que homologou a medida de recuperação da Recorrente, que, quanto a ele, se considerou inaplicável o disposto na respectiva concordata.

E se inexistia à data da prolacção daquela sentença, por maioria de razão, inexistia necessariamente à data anterior da propositura da respectiva acção.

São sobre o ponto incontroversos e absolutamente claros os elementos fornecidos pelo probatório — cfr. als. g) e h) da matéria de facto fixada.

E naõ se diga, como sustenta a Recorrente, que tal crédito, porque destinado naturalmente a custear as despesas da correspondente tramitação processual da execução a que respeitam, de instauração anterior — cfr. data da instauração da execução apensa, 29.12.92, se constituiu com a instauração desta.

Na verdade e como já se decidiu em acórdão desta Secção do passado dia 27.9.2000, no processo nº 25 187, em que aliás era também

Recorrente a qui Recorrente Ferfor, o direito ao recebimento das custas pela execução não nasce com a instauração da execução, mas sim e só no momento necessariamente posterior em que sejam contadas.

É, com efeito, sabido que nem sempre da instauração de uma qualquer execução decorre automática e necessariamente o correspondente dever de pagamento de custos.

Tenha-se presente a possível hipótese de a execução vir a ser arquivada em consequência de eventual procedência de oposição que lhe seja válida e eficazmente deduzida, ou de anulação judicial da liquidação que porventura deu causa à execução em consequência de reclamação graciosa ou impugnação judicial contra aquela apresentada.

Assim, também aqui, como ali, "*... o crédito de custas... em causa só poderia ser considerado como englobado na concordata... se as mesmas tivessem sido contadas anteriormente à instauração do processo de recuperação...*"

E esta é a correcta e adequada interpretação daquele preceito (o art. 70º n.º 1 do CPEREF), interpretação que aqui importa consagrar também, já perante o disposto no art. 8º n.º 3 do Código Civil.

Não merece pois qualquer censura a decisão judicial impugnada e que assim entendeu e decidiu.

Termos em que acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Impugnação judicial de taxas previstas no artigo 32º do DL n.º 448/91, de 29.XI (redacção do DL n.º 334/95, de 28.XII, e da Lei n.º 26/96, de 1.VIII).

Doutrina que dimana da decisão:

A impugnação judicial das taxas previstas no artigo 32º do DL n.º 448/91, de 29.XI, não carece de ser precedida de reclamação perante o órgão autárquico liquidador.

Recurso n.º 25865. Recorrente: STEL — Sociedade de Empreendimentos Turísticos, L.da; Recorrida: Câmara Municipal de Santa Maria da Feira. Relator: Exmo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

STEL — Sociedade de Empreendimentos Turísticos, L.da, recorre do acórdão do TCA de fls. 165-170 que confirmou sentença do TT

de 1ª Instancia de Aveiro em que a presente impugnação judicial foi julgada improcedente.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1ª O artigo 32º, nºs 1 e 4 do D.L. 448/91, de 29 de Novembro, com a redacção que lhe foi introduzida pelos D.L. nº 334/95, de 28/12 e Lei nº 26/96, de 1/8 (aplicável in casu) dispõe que da liquidação das taxas devidas pela emissão de alvarás de licença de loteamento cabe recurso para os tribunais tributários de 1ª instância, nos termos e com os efeitos previstos no Código de Processo Tributário.

2ª As taxas referidas nas alíneas a) e b) do art.º 11º da Lei nº 1/87 são as cobradas por "realização de infra-estruturas, concessão de licenças de loteamento, de execução de obras particulares, de ocupação da via pública por motivo de obras e de utilização de edifícios" pelo que caem no âmbito da previsão do art. 32º do D.L. 448/91.

3ª Se face ao teor do art. 22º da Lei 1/87 se vinha entendendo que a impugnação graciosa da liquidação de taxas pelas autarquias era condição de procedibilidade da impugnação judicial, face à referida alteração introduzida no artigo 32º do D.L. 448/91, de 29/11 as dúvidas quanto a tal condição dissiparam-se.

4ª Em Acórdão datado de 26/11/97 veio o STA alertar a posição até então defendida, deixando o pressuposto da reclamação ou impugnação prévia perante os órgãos executivos das autarquias de ser exigido.

5ª O mencionado art. 32ºdo D.L. nº 448/91, de 29/11, com a epígrafe de "taxas" trata precisamente das taxas cobradas pelas licenças de construção de obras particulares, como é o caso dos autos e como refere o citado Acórdão, verifica-se que houve por parte do legislador a intenção inequívoca de alterar o regime de impugnação da liquidação das taxas ali previstas, deixando de fazer depender a mesma da prévia impugnação graciosa.

6ª Face a disposição legal expressa que respeita à taxa objecto da impugnação efectuada pela ora recorrente, impunha-se concluir, tal como no referido aresto, não ser de exigir o prévio recurso aos meios graciosos, dado que, face àquele preceito e no que concerne a estas taxas, o artigo 22º da Lei 1/87 (interpretado como o fez o Senhor Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instancia de Aveiro) está derrogado.

7ª A nova Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei nº 42/98, de 6 de Agosto, veio afastar definitivamente as dúvidas que ainda se pudessem verificar nesta matéria, dispondo o seu art. 30º/1, que "À reclamação graciosa ou impugnação judicial da liquidação dos impostos referidos nas alíneas a) e b) do art. 16º, bem como das taxas, encargos de mais-valias e demais receitas de natureza fiscal, aplicam-se as normas do Código do Processo Tributário, com as necessárias adaptações."

8ª E, o Código de Processo Tributário não estabelece quaisquer reclamações ou recursos hierárquicos necessários dos actos de liquidação de receitas fiscais.

9ª O artigo 30º/1 da Lei nº 42/98 constitui uma norma de carácter processual e, na medida em que veio dispor sobre a tramitação das reclamações e impugnações dos actos de liquidação das receitas de natureza fiscal das autarquias locais, é de aplicação imediata ao caso sub judice (neste sentido ver A. Varela, Miguel Bezerra e Sampaio Nora in *Manual de Processo Civil,* 2ª ed., pág. 52).

10ª O artigo 62º, alínea a) do D.L. 129/84, de 27/4 (ETAF), não faz depender o "recurso" para os tribunais tributários de 1ª instância,

ou seja a impugnação judicial, de qualquer decisão de reclamação ou impugnação graciosa. Com efeito, o art. 62º do ETAF determina que aos tribunais tributários de 1ª instancia compete conhecer dos recursos dos actos de liquidação de receitas tributárias estatuais, regionais, locais e parafiscais, ou seja, engloba todos os actos de liquidação (impostos taxas e outras receitas) e não determina uma tramitação prévia à impugnação judicial diversa quando estão em causa impostos ou quando estão causa taxas.

11ª Também o artigo 154º do C.P.T. veio definir regras especiais para a tramitação das impugnações de receitas parafiscais (nas quais se poderá incluir a liquidação em apreço) não fazendo depender a sua impugnação judicial de qualquer reclamação ou impugnação graciosa prévia: estabelece apenas que a impugnação é apresentada perante a entidade competente para a liquidação, entidade esta que, depois de instruir o processo o remeterá ao tribunal tributário de 1ª instância (o tribunal competente para a decisão).

12ª O artigo 22º/2 da Lei 1/87, de 6 de Janeiro, não consagra qualquer restrição à impugnabilidade contenciosa dos actos de liquidação e cobrança de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal e respeitantes a receitas das autarquias locais.

13ª Do texto do artigo 22º da Lei 1/87 resulta que o legislador não pretendeu introduzir qualquer alteração ou especialidade relativamente ao processo se impugnação judicial previsto nos artigos 120º e seguintes do C.P.C.I. ao qual se refere de facto o que a norma em analise pretende regular é a tramitação das reclamações e impugnações dos tributos nela previstos.

14ª Do D.L. 163/79 de 31 de Maio (em vigor por força do nº 2 do artigo 34º do D.L. 98/84, de 29 de Março e do artigo 29º da Lei 1/87, de 6 de Janeiro) não resulta que haja qualquer recurso hierárquico necessário que devesse ser interpretado previamente à impugnação judicial.

15ª A distinção operada no art. 22º da Lei nº 1/87 toma apenas em consideração a entidade competente para a liquidação e para a apresentação da impugnação: no caso dos impostos é competente a Repartição de Finanças e no caso das taxas, mais-valias e demais receitas das autarquias são competentes os serviços camarários.

16ª O art. 22º da Lei nº 1/87 não contende minimamente com o processo de impugnação judicial previsto nos artigos 120º e seguintes do C.P.T e nos artigos 89º e seguintes do revogado C.P.C.I, talvez padeça, isso sim, de uma redacção menos clara e precisa.

17ª A tramitação seguida nas impugnações e reclamação em apreço pela Câmara Municipal de Santa Maria da Feira obedeceu absolutamente ao previsto dos artigos 129º e 130º do C.P.T.

18º A seguir-se o entendimento exposto na douta decisão recorrida, teria de concluir-se que o art. 22º da Lei 1/87 estabelece restrições ao direito de acesso aos tribunais e à garantia de recurso contencioso, constitucionalmente consagrada (cfr. artigos 18º, 20º e 268º/4 e 5 da C.R.P.) exigindo o recurso e a meios graciosos necessários previamente à impugnação judicial, o que não é admissível (Cfr. artigos 204º da C.R.P. e 4º/3 do E.T.A.F.).

19ª Além disso, o artigo 22º da Lei 1/87 não atribui, nem nunca poderia atribuir (senão estaríamos a violar os artigos 202º e seguintes da C.R.P.) competência jurisdicional em 1ª instância aos "órgãos executivos das autarquias locais" e à "entidade competente para a liquidação", pois tal interpretação seria, a todas as luzes, inadmissível.

20ª Por força da consagração constitucional do princípio da tutela jurisdicional efectiva, não pode o legislador ordinário, sob pena de inconstitucionalidade, limitar as garantias contenciosas dos particulares lesados por actos da administração através da imposição de recursos hierárquicos necessários.

21ª Em anotação ao art. 268º/4 da C.R.P. dizem Gomes Canotilho e Vital Moreira, in *CRP Anotada* 3ª ed., pág. 939: "A nova redacção do preceito tem consequências várias judicialmente relevantes: visto que a definitividade (ou definitividades verticais e horizontais) do acto impugnado já não constitui um pressuposto processual para a proposição do recurso jurisdicional, então o recurso hierárquico administrativo tem que ser meramente facultativo, sendo constitucionalmente duvidoso que a lei possa estabelecer recursos hierárquicos obrigatórios".

22ª No caso em apreço está em causa, como decorre claramente do teor da impugnação, um imposto que está ferido de inconstitucionalidade orgânica e estado perante um imposto e não perante uma taxa, deixa de fazer qualquer sentido a aplicação in casu da disposição do nº 2 do art. 22º da Lei 1/87, sendo apenas de aplicar o disposto no nº1 do mesmo art. 22º - impugnação deduzida perante a Câmara Municipal de Santa Maria da Feira e dirigida e decidida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro. Nos termos do C.P.T.

23ª Por no caso em apreço se tratar da impugnação de um verdadeiro imposto, nunca seria aplicável o disposto no art. 22º/2 da Lei 1/87 e não seria necessário reclamar do acto de liquidação para depois "recorrer" da decisão dos órgãos das autarquias locais (no mesmo sentido vem decidindo o Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente nos seus acórdãos de 94.05.11 Proc. nº 17311, Ap. DR, Acs. 2ª secção STA, em 1994 e no recentíssimo acórdão de 99.03.02 publicado em *Acórdãos Doutrinais do Supremo Tribunal Administrativo,* ano XXVIII, nº 454, pág. 1243 e sgs.).

24ª A decisão recorrida viola as seguintes disposições legais:

- Arts. 18º, 20º, 202º, 203º, 204º, 212º e 268º/4 e 5 da C.R.P.;
- Art. 32º, nºs 1 e 4 do D.L. 448/91, de 29 de Novembro, com a redacção que lhe foi introduzida pelos D.L. nº 334/95, de 28/12 e Lei nº 26/96, de 1/8;
- Arts. 4º/3 e 62º/1 do D.L. 129/84, de 27 de Abril;
- Arts. 1º/2 e 6º/1 do D.L. 163/79, de 31 de Maio;
- Art. 22º da Lei 1/87, de 6 de Janeiro;
- Arts. 120º, 123º, 127º, 130º e 154º do Código de Processo Tributário;

Não houve contra-alegaçao.

O distinto PGA entende que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos.

Manuel Nobre de Aguiar Cordes requereu à Câmara Municipal de Santa Maria da Feira o licenciamento de operação de loteamento do prédio sito no lugar de Murado, Mozelos, Santa Maria da Feira, o que deu origem ao processo de obras n.º 1909-A/93.

Em 06.VI.1995, a impugnante requereu o averbamento em seu nome do processo de loteamento em causa, pretensão que foi deferida em 14.VI.1995.

Esse requerimento foi aprovado em 19.I.1996, tendo a impugnante sido notificada desse deferimento em 29.I.1996.

No referido despacho de aprovação, está previsto que competirá à impugnante a execução de todas as infra-estruturas, execução de redes de abastecimento domiciliário de água e drenagem de esgotos domésticos e pluviais, bem como a execução de redes de energia eléctrica e de iluminação pública.

Em 27.II.1996, a Câmara Municipal de Santa Maria da Feira liquidou e cobrou a impugnante, através da guia de receita n.º 332/96, a quantia de 6748711$00, referente a taxa municipal de urbanização.

O pagamento dessa quantia era condição necessária para a emissão do alvará de loteamento n.º 8/96.

Em 28.II.1996, foi passado o competente alvará de loteamento n.º 8/96.

A Câmara Municipal de Santa Maria da Feira não executou ou suportou o custo da construção, ampliação, reforço ou remodelação de quaisquer infra-estruturas ou obras de urbanização necessárias a esse loteamento, nem as mesmas se encontram previstas.

Em 22.IV.1996, a impugnante apresentou reclamação dirigida ao Presidente da Câmara Municipal de Santa Maria da Feira, de que há cópia a fls. 18 e segs. destes autos, com fundamentos coincidentes com os da presente impugnação.

Tal reclamação veio a ser indeferida em 11.VI.1996, em reunião ordinária da Câmara Municipal.

Esta decisão de indeferimento foi notificada à impugnante em 25.VI.1996.

A presente impugnação foi instaurada em 19.IV.1996.

Exposto quadro factual disponível, cabe referir que a questão decidenda é a de saber se o ataque à liquidação da denominada taxa de urbanização pode desencadear-se, desde logo, com a impugnação judicial.

Vejamos.

O artigo 32º do DL n.º 448/91, de 29.XI diploma que aprovou o regime jurídico dos loteamentos urbanos -, após as alterações que lhe foram introduzidas pelo DL n.º 334/95, de 28.XII, e pela Lei n.º 26/96, de 1.VIII, estatui:

1. A realização de infra-estruturas urbanísticas e a concessão de licenciamento da operação de loteamento estão sujeitas ao pagamento das taxas a que se referem as alíneas a) e b) do artigo 11º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, não havendo lugar ao pagamento de quaisquer mais-valias ou compensações, com excepção das previstas no artigo 16º.

2. (. . .).

3. A câmara municipal, com o deferimento do pedido de licenciamento, procede à liquidação das taxas, em conformidade com o regulamento aprovado em assembleia municipal.

4. Da liquidação das taxas recurso para os tribunais tributários de 1ª instância, nos termos e com os efeitos previstos no Código de Processo Tributário.

5. (. . .).

A alínea a) do artigo 11º da Lei n.º 1/87 reporta-se a taxas devidas pela realização de infra-estruturas urbanísticas e a alínea b) refere-se, na parte que ora interessa, à concessão de licença de loteamento.

Ora, ao invés do artigo 22º, 2, da Lei n.º 1/87, que previa a prévia reclamação da liquidação das taxas para os órgãos executivos camarários, aquele artigo 32º estabelece, em seu n.º 4, a imediata recorribilidade contenciosa.

E esta é, como bem nota o distinto PGA, uma norma especial relativamente à do n.º 2 do dito artigo 22º, sendo que a lei especial derroga a lei geral anterior artigo 7º do Código Civil.

Segue-se do que vem de referir-se que o ataque à impugnada liquidação de "taxa de urbanização" não carecia de prévio procedimento gracioso, seguramente podendo deduzir-se, desde logo, sem mais, pertinente impugnação judicial.

Mal andaram, portanto, as instâncias ao reputarem, in casu, indispensável prévia reclamação perante a câmara municipal liquidadora.

Como assim, o aresto recorrido não pode manter-se na ordem jurídica.

(Neste sentido, vide os acórdãos desta Secção de 20 de Dezembro último - rec. 24 167 "em que o relator e o 2º Adjunto do presente intervieram como adjuntos" e de 26.XI.1997 - rec. 21 566).

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido e ordenando-se a baixa dos autos à 2ª Instância, a fim de ser proferido novo acórdão, tendo em vista o disposto nos artigos 715º, 2, 749º e 762º, 1, do Código de Processo Civil.

Não é devido tributação.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Graduação de créditos - CRSS - Privilégio imobiliário geral.

Doutrina que dimana da decisão:

O privilégio imobiliário previsto no art. 11º do Dec-Lei 103/80, deve considerar-se geral e não especial pelo que não prefere ao crédito hipotecário, na respectiva graduação de créditos.

Recurso n.º 25873, em que são recorrente a Caixa Económica Montepio Geral e recorrida, a Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela CAIXA ECONÓMICA MONTEPIO GERAL, da sentença de graduação de créditos, do TT de 1ª Instância de Lisboa, proferida em 15/11/00.

Aquela peça processual graduou, antes do crédito hipotecário, as contribuições ao CRSS já que o privilégio imobiliário de que estes gozam faz com que prefiram à mesma hipoteca.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"I - A execução fiscal foi interposta contra a sociedade Belusa - Artesanato e Brindes, Ldª por dívidas da mesma de contribuições à Segurança Social.

II - Os créditos reclamados pela Fazenda Nacional, também, resultam de dívidas de contribuições à Segurança Social da referida Sociedade.

III - A executada Belusa - Artesanato e Brindes, Ldª é a entidade patronal devedora de contribuições à Segurança Social.

IV - Os créditos reclamados pela Caixa Económica resultam da dívida contratual resultante do mútuo celebrado em 22/10/92.

V - Créditos garantidos por hipoteca constituída pelo executado Eurico dos Santos Carriço a favor da recorrente e incidente sobre o seu prédio, vendido, descrito na Conservatória Registo Predial de Vila Franca de Xira sob o nº 92 da freguesia de Via Longa.

VI - Prédio cuja propriedade está registada a favor do executado Eurico dos Santos Carriço pela inscrição G-1, Ap. 15/250783.

VII - A hipoteca está registada a favor da recorrente pela inscrição C-2 Ap. 34/011092, anteriormente a qualquer penhora.

VIII - Por força do disposto no nº 1 do artigo 686º do C. Civil a recorrente goza de preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo.

IX - Estabelece o artigo 11º do Dec-Lei 103/80 de 9 de Maio que os créditos pelas contribuições devidas à Segurança Social gozam de privilégio imobiliário sobre os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo.

X - O bem vendido nunca existiu no património da entidade patronal.

XI - O executado por reversão não é entidade patronal.

XII - É gerente da entidade patronal.

XIII - Nos presentes autos os créditos exequendo e reclamado relativos a contribuições em dívida à Segurança Social não gozam de privilégio imobiliário.

XIV - Devem por força da hipoteca ser graduados em primeiro lugar os créditos reclamados pela Caixa Económica Montepio Geral.

XV - Na sentença recorrida foram violados, entre outros, os preceitos contidos no nº 1 do artigo 686º do C.Civil e o artigo 11º do Dec-Lei 103/80, de 9 de Maio.

XVI - Tais preceitos deviam ter sido interpretados e aplicados no sentido de que o crédito da Caixa Económica Montepio Geral deve ser graduado em primeiro lugar.

XVII - Deve ser revogada a sentença recorrida e substituída por outra que gradue em primeiro lugar os créditos reclamados pela Caixa Económica Montepio geral, seguindo-se-lhe o crédito exequendo e os créditos reclamados relativos a contribuições em dívida à Segurança Social.

XVIII - É, pois, ilegal a douta sentença recorrida.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogada a sentença recorrida e substituída por outra que gradue em primeiro lugar o crédito reclamado pela Caixa Económica Montepio Geral, no montante global de Esc. 8 116 950$00, seguindo-se-lhe, em segundo e terceiro lugar, respectivamente, o crédito exequendo e os créditos reclamados relativos a contribuições para a segurança Social e respectivos juros de mora".

O Exmº magistrado do MP, no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, como resulta das transcritas conclusões 4ª, 5ª e 9ª já que a recorrente aí afirma "que o prédio

urbano hipotecado, penhorado e vendido não era propriedade da Belusa - Artesanato e Brindes, Ldª entidade patronal devedora de contribuições à Segurança Social mas, antes, pertencia ao seu gerente, entretanto revertido, Eurico dos Santos Carriço", sendo que "esse facto não o estabeleceu nem o levou em conta o Exmº Juiz *a quo* - sendo certo, por outro lado, que a sentença recorrida parece estar estruturada como se esse prédio pertencesse à entidade patronal".

Mas a asserção não é correcta.

Na verdade, em nenhuma parte daquela peça processual decisória se põe em dúvida a propriedade do prédio por parte do dito Eurico, remetendo-se até para a "cópia do mútuo com hipoteca junta a fls. 8 a 18 do presente processo" onde, na respectiva clausula 5ª, se refere que o mesmo Eurico constitui hipoteca "sobre o seu seguinte imóvel" que descreve e que é o prédio em causa.

Não há, pois, qualquer divergência, no ponto, sobre a propriedade deste.

Improcedendo, assim, a excepção deduzida pelo MP.

Pelo que há que conhecer de *meritis.*

E, em sede factual, vem apurado que:

"1 - Em 6/7/92, a Fazenda Pública instaurou contra a firma executada, "Belusa - Artesanato e Brindes, Idª, a execução fiscal nº 3573-92/160067.2, que corre seus termos na 2ª R.F. de Vila Franca de Xira, tendo por objecto dívidas de contribuições para a segurança social de período que medeia entre Junho de 1985 a Outubro de 1991, no montante global de Esc: 5.185.147$00, da qual os presentes autos de reclamação de créditos constituem apenso;

2 - Em 1/10/92, foi registada uma hipoteca a favor da reclamante "Caixa Económica Montepio Geral", incidente sobre o prédio urbano destinado a indústria, composto de rés-do-chão e anexo, com a área coberta de 218 m^2, e logradouro com 2201 m^2, sendo o rés-do-chão composto de 5 divisões, cozinha e duas casas de banho, e o anexo composto de duas divisões, sito no Lugar dos Mogos, Quinta Velha, freguesia de Vialonga, concelho de Vila Franca de Xira, inscrito na matriz respectiva sob o art. 2622, e descrito na Conservatória de Registo Predial de Vila Franca de Xira, sob o nº 92, com vista à garantia de empréstimo concedido pela mesma à firma executada, "Belusa — Artesanato e Brindes,Lda", e ao executado por reversão, Eurico dos Santos Carriço no montante de Escx. 6.000.000$00, juro anual até 21,25% e despesas emergentes do contrato de mútuo, tudo no montante máximo de Esc. 10.545.000$00 (cfr. cópia do mútuo com hipoteca junta a fls. 8 a 18 do presente processo; certidão da CRP junta a fls. 30 a 33 do processo de execução principal);

3 - Em 1/09/93, foi exarado despacho de reversão da execução identificada no nº 1 contra o responsável subsidiário Eurico dos Santos Carriço (cfr. despacho exarado fl. 17 do processo de execução principal);

4 - Em 17/01/94, no âmbito do processo de execução referido no nº 1, para pagamento da dívida nele referida, foi penhorado o prédio urbano destinado a indústria identificado no nº 2, tudo conforme auto de penhora de fl. 22 do processo de execução principal, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

5 - Em 8/2/94, a penhora identificada no nº 4 foi registada a favor da Fazenda Nacional, tudo conforme certidão de CRP junta a fls. 30 a 33 do processo de execução principal;

6 - Em 5/1/99, efectuou-se a venda judicial do prédio urbano identificado no nº 2, pelo preço de Esc. 9.262.000$00, tudo conforme auto de abertura e aceitação de propostas em carta fechada de fls. 91 do processo de execução principal, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

7 - Os executados são devedores ao Centro Regional de Segurança Social de lisboa, de crédito no montante de Esc. 9.728.247$00, acrescido de juros vincendos, relativo a contribuições para a segurança social de período que medeia entre Maio de 1987 e Dezembro de 1993, não pagas pela firma executada originária (cfr. certidão junta a fl. 23 dos presentes autos);

8 - Os executados são devedores à "Caixa Económica Montepio Geral", de crédito derivado de mútuo que lhes foi concedido, garantido pela hipoteca identificada no nº 2, no montante de Esc. 8.116.950$00, já incluindo juros de mora computados até à data da venda (cfr. cópia autenticada do mútuo com hipoteca junta a fls 8 a 18 dos presentes autos; cálculo do débito efectuado no arte 4 da p. i. junta a fls. 5 a 7 dos presentes autos).

Vejamos, pois:

O art. 11º do Dec-Lei 103/80, de 09MAI consagra, para os créditos da Segurança Social, um privilégio imobiliário geral - porque se não refere a bens determinados mas, antes, aos existentes no património do devedor, a respectiva entidade patronal -, à data da instauração do processo executivo.

Na verdade, pelo Código Civil tais privilégios eram sempre especiais - art. 735º nº 3 - pelo que - arts 743º e 744º - compreendiam só o valor dos bens aí concretamente especificados.

Põe-se, assim, naturalmente o problema de saber se os ditos privilégios imobiliários gerais devem, no ponto específico a respectiva (inter)graduação - ser tratados como especiais ou gerais.

E a asserção correcta é a segunda.

Desde logo, e apesar do augúrio expressamente referido no preâmbulo do Dec-Lei 103/80 - a absoluta indispensabilidade do pagamento pontual das contribuições devidas à Previdência, como fonte básica de financiamento das prestações da segurança social - surge como nitidamente desproporcionado um privilégio tratado como especial mas abarcando todos os bens imóveis do devedor.

Ademais, e como é sabido, a própria disposição do art. 751º do Código Civil, que tem em vista regular os conflitos entre titulares de privilégios imobiliários especiais e os titulares de outros direitos reais, constitui "mera solução discutível, porque pode afectar as expectativas dos negócios constitutivos de garantias reais. A sua projecção, respeitante apenas a créditos do Estado e das autarquias locais por contribuição predial, sisa e imposto sobre sucessões e doações, é, todavia, pequena, e embora não haja registo do privilégio, é fácil o conhecimento do pagamento daqueles impostos, por parte dos credores, através dos livros e arquivos das repartições de finanças".

Cfr. Pires de Lima e Antunes Varela, *Cód. Civil Anotado,* vol. 1º, 4ª edição pág. 771.

Ora, no caso, nem o privilégio se refere a bens concretizados ou hoc sensu determinados pelo que não há qualquer relação directa entre os bens e a dívida como se torna difícil tal conhecimento, dado que a situação dos bens pode nada ter a ver, territorialmente, com o exercício da actividade comercial ou industrial a que se reportam os aludidos tributos.

Por outro lado, é patente a afinidade entre o privilégio mobiliário geral do Código Civil e o de que ora se versa, Na verdade, como

refere Menezes Cordeiro, *Direito das Obrigações,* vol. 2º págs. 500-501, a constituição dos privilégios gerais é independente da existência de qualquer relação entre o crédito e o bem que o garante, ao contrário do que sucede com o privilégio especial, que se baseia sempre numa relação entre o crédito garantido e a coisa que o garante, sendo que este se constitui no momento da formação do crédito, enquanto os gerais se constituem em momento posterior - penhora ou instauração da execução.

Ora, os privilégios em causa não têm qualquer relação directa com os bens sobre que incidem como "uma espécie de ónus real sobre eles - cfr. *C.C.Anotado,* cit. pág. 765, nota 3 - e existe apenas sobre os bens imóveis existentes no património dos devedores à data da instauração da execução ou da penhora.

Por outro lado, atribuindo o art. 10º do Dec-Lei 103/80, apenas um privilégio mobiliário geral, que não especial - cfr. art. 735º nº 2 do Cód. Civil -, com o apontado regime, referindo-se pois à generalidade dos bens móveis do devedor, parece dever entender-se que o imobiliário geral se refere à mesma generalidade dos bens imóveis do devedor.

Não faria, na verdade, sentido, atribuir-se um privilégio mobiliário geral e um imobiliário especial às mesmas dívidas.

Deve, ainda, salientar-se, de novo, que tais privilégios imobiliários gerais funcionam à margem do registo, pois que a ele não sujeito, pelo que o credor hipotecário não pode com eles razoavelmente contar, podendo, assim, afectar a segurança do comércio jurídico imobiliário.

Aliás, o próprio princípio da confidencialidade tributária ou do sigilo fiscal impossibilita o credor hipotecário - como, aliás, qualquer outro particular - de indagarem das dívidas à Segurança Social ou ao Fisco - cfr. arts. 17º al. d) do CPT e 64º nº 1 da LGT.

Mas, assim sendo, os privilégios em causa devem ser tratados como gerais.

Ora, dispõe o art. 686º nº 1 do Cód. Civil, que "a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro, com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo" Preceituando, por sua vez, o art. 751º do mesmo diploma, que "os privilégios imobiliários são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores".

Ou seja: a hipoteca só cede perante um privilégio especial e só este é oponível a terceiros.

Na verdade, o art. 751º só podia obviamente ter em vista os privilégios imobiliários especiais já que não havia outros no Cód. Civil.

Certo que, nos termos da parte final do mesmo art. 11.º, os créditos do CRSS são graduados "logo após os créditos referidos no artigo 748º do Código Civil".

Todavia, pelas razões expostas, tal segmento normativo deve ser interpretado restritivamente - o legislador *majus dixit quam voluit* - de modo a permitir a intercalação na respectiva graduação, do crédito hipotecário, interpretação aliás conforme à Constituição.

De outro modo, cair-se-ia na inconstitucionalidade material do preceito por violação do principio da confiança, ínsito no principio do Estado de Direito democrático, consagrado no art. 2º da CRP, em

conjugação com o seu art. 18.º, nº 2: com efeito, a tutela dos interesses do credor hipotecário, impede que este venha a ser, inesperada e imprevisivelmente, confrontado com a existência de um privilégio oculto, como o do referido art. 11º, oponível, independentemente de registo, a todos os adquirentes de direitos reais de gozo ou garantia sobre os bens onerados, configurandose, assim, como um verdadeiro ónus oculto e afectando, em termos de todo desproporcionados, a boa fé e a confiança no comércio jurídico.

Tanto mais que o art. 12º do falado Dec-Lei 103180 confere hipoteca legal - objecto de registo - às preditas contribuições à Segurança Social.

Mas, assim sendo, o crédito hipotecário em causa deve ser graduado antes dos referidos do CRSS.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando.se a sentença - apenas na parte ora recorrida, como é óbvio - graduando-se os créditos, com referência ao produto da venda do imóvel penhorado, pela seguinte ordem:

1 º - O crédito hipotecário reclamado pela Caixa Económica Montepio Geral, no montante global de 8.116.950$00.

2º - O crédito exequendo.

3º - Os créditos reclamados relativos a contribuições para a Segurança Social e respectivos juros de mora vencidos".

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência deste STA.

Cfr. os acds. de 29/11/00, Rec. 25.553, 21/04/99, Rec. 18.062, 17/03/99, Rec. 23.146, 11/02/98, Rec. 21.800, e 22/10/97, Rec. 18.087.

Cfr., ainda, os Acds. do Tribunal Constitucional de 5Jul00 in *D.Rep.,* 2.ª de 07/Nov/00 e *Cadernos de Justiça Administrativa* nº 23-67 (Sumário), de 22/03/00, nº 160100 Procº 843/98, inédito ainda, ao que se crê, e nº 160/00 in D.Rep., 2ª, de 10/10/00.

E Mário Júlio de Almeida e Costa, *Direito das Obrigações,* 5.ª edição, pág. 825.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Transgressão fiscal. Acusação. Legitimidade do representante da Fazenda Pública.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Quer o CPCI quer a Organização dos Serviços de Justiça Fiscal conferiam ao representante da Fazenda Pública legitimidade para acusar em processo de transgressão fiscal.

2 — As normas que conferiram tal legitimidade, porque especiais, não foram revogadas por outras de carácter geral e relativas a contravenções.

3 — De qualquer forma, a sua vigência, foi ressalvada, relativamente a infracções praticadas até à entrada em vigor do RJIFNA, pelos arts. 2º e 5º do D.L. 20-A/89, de 15/1.

Recurso n.º 25 936. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: António Soares de Oliveira. Relator: Exmo Juiz Cons.º Dr. Fonseca Limão:

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

A F. P., não se conformando com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Aveiro que, em processo de transgressão e por falta de legitimidade, não recebeu a acusação deduzida por um seu Representante contra António Soares de Oliveira, daquela interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

a) Está em causa a legitimidade do representante da Fazenda Pública para deduzir acusação em processo de transgressão.

b) O D.L. n.º 20-A, de 15 de Janeiro, ressalvou no art. 2º que as normas, ainda que de natureza processual, do RJIFNA, só se aplicam a factos praticados posteriormente à data da entrada em vigor desse diploma.

c) O artigo 5º n.º 2 do D.L. 20-A, de 15 de Janeiro, dispõe que se mantêm em vigor as normas de direito contravencional anterior, até que haja decisão, com trânsito em julgado, sobre as transgressões praticadas até à data da sua entrada em vigor.

d) Nos autos, a infracção praticada é punível apenas com a sanção pecuniária.

e) E acusa-se também para efeitos de arrecadação do imposto em falta.

f) Estão em causa os legítimos interesses patrimoniais da Fazenda Pública e estes são também defendidos legitimamente na acusação pelo representante da Fazenda Pública.

g) Ocorre continuidade da confiança do legislador no representante da Fazenda Pública para deduzir acusação, no processo de contra-ordenação, conforme o disposto no art. 214º n.º 2 do CPT.

h) A competência do representante da Fazenda Pública para deduzir acusação em processo de transgressão não colide com a competência do Ministério Público.

i) A douta sentença recorrida violou os arts. 72º e 73º do ETAF, 5º n.º 2 do D.L. n.º 20-A, de 15/1 e 214º do CPT.

O Exmº Magistrado do MºPº, junto deste STA foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A questão decidenda é a de saber se, à data de 3/12/1990, o RFP tinha ou não legitimidade para deduzir a acusação constante de fls. 16/17.

O Mº Juiz *a quo* considerou que a legitimidade e competência para deduzir a dita acusação não pertencia ao RFP mas sim e exclusivamente ao Mº Pº.

Louvou-se, para tanto, na LOMP, aprovada pela Lei 47/86, de 15/10, no D.L. 78/87, de 17/2 (que aprovou o Código de Processo Penal e no D.L. 17/91. de 10 de Janeiro (que resulta o processamento e julgamento das contravenções e transgressões).

Este STA, contudo, vem sustentando entendimento distinto, buscando a legitimidade do RFP para o efeito nos arts. 123º e 124º do CPCI, 48º alínea d), 49º, alínea a), 54º, alínea g) e 56º alínea a) do D.L. 45006, de 27/4/63, 72º do ETAF, este, na medida em que, como no caso vertente, se trata de cobrar quantias relativas a impostos, porém convencionados com a infracção, inserindo-se, assim, nas regras que impõem a defesa dos interesses patrimoniais da F.P. aos seus representantes (v. Acs. STA, rec. nºs 4791 e 4926, in APDR de 30/14/89, pp 528 e 538 e 25935 de 4/4/2001).

Isto porque, atenta a natureza especial daquelas normas, pois que respeitantes apenas aos processos de transgressão fiscal, não se podem ter por revogadas por normas de carácter geral, como são as constantes do CPP ou do D.L. 17/91, tudo por força do art. 7º, n.º 3, do Código Civil.

De qualquer modo, a sua vigência mantêm-se, relativamente a infracções praticadas até à entrada em vigor do RJIFNA, por força dos arts. 2º e 5º do D.L. 20-A/89, de 15/1.

Assim, porque tal jurisprudência é de manter, forçoso é concluir que a peça recorrida não deve ser mantida.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a sentença recorrida, a qual deverá ser substituída por outra que não seja de absolvição da instância do arguido pelo motivo ora desatendido.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa — Benjamim Rodrigues.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Impugnação judicial. Reclamação graciosa. Prazo de impugnação com base em indeferimento tácito.

Doutrina que dimana da decisão:

A impugnação judicial subsequente a reclamação graciosa, com fundamento em indeferimento tácito desta, deve ser deduzida, sob pena de caducidade do respectivo direito, nos 90 dias seguintes ao 90º dia subsequente à data da entrada daquela reclamação nos serviços competentes [art. 123º n.º 1 al. d) e 125º do CPT].

Recurso n.º 25 941; Recorrente: Ministério Público; Recorridas: SOCOEL — Soc. de Equipamento Electricos L.da, e Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira (por vencimento).

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

1º Relatório:

Com fundamento em vício de violação de lei a contribuinte SOCOEL — Sociedade de Equipamentos Eléctricos, L.da, com sede na Rua Heróis Chaimite, Lote 1 (Quinta do Figo Passado), 2675 Odivelas,

deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRC relativo ao exercício de 1992, praticado pala Repartição de Finanças de Odivelas.

A impugnação judicial correu os seus termos legais e, no seu parecer antes da sentença o M.º P.º suscitou a excepção da caducidade do prazo para impugnação judicial, pois tendo a contribuinte apresentado reclamação graciosa contra o acto tributário de liquidação, ou impugnava o acto de indeferimento tácito dessa reclamação dentro do prazo legal, ou esperava pelo indeferimento expresso e impugnava a seguir.

Por sentença de fls. 249 e seguinte, o M.º Juiz do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a impugnação procedente e anulou o acto de liquidação, após julgar improcedente a excepção de caducidade suscitada pelo Mº Pº.

Não se conformando com esta decisão da excepção, o Mº Pº recorreu para este STA, tendo apresentado as seguintes e resumidas conclusões:

1 — A impugnação precedida de reclamação graciosa só pode ser deduzida com base com base em indeferimento tácito ou em indeferimento expresso:

2 — A reclamação apresentada pela contribuinte ainda não foi decidida;

3 — Já se deu o indeferimento tácito;

4 — A contribuinte não recorreu contra o indeferimento tácito no prazo legal;

5 — Tendo deixado passar o prazo de impugnação do indeferimento tácito, a impugnação judicial entrou fora do prazo legal;

6 — Este prazo é peremptório de caducidade e de conhecimento oficioso;

7 — O seu decurso extingue o direito de impugnação;

8 — A sentença violou os arts. 123º n.º 1 al. d) e n.º 2 e 125º do CPT.

Não houve contra-alegações.

Corridos os vistos legais cumpre decidir a excepção de caducidade posta no recurso.

2º Fundamentos:

A impugnação judicial deu entrada em 8.10.97, pelo que é regida pelas normas do CPT.

A questão da direito que vem posta a este STA pode formular-se do seguinte modo: tendo o contribuinte reclamado graciosamente do acto tributário de liquidação, sem logo impugnar judicialmente no prazo de 90 dias, só podia impugnar depois o indeferimento tácito ou o indeferimento expresso, ou pode deduzir impugnação judicial contra o acto tributário enquanto a reclamação graciosa não for decidida ?

Vejamos as normas legais aplicáveis.

Tendo sido feita a liquidação, o contribuinte podia deduzir impugnação judicial no prazo de 90 dias contados a partir do termo do prazo do pagamento voluntário [art.º 123º, n.º 1, al. a), do CPT].

Mas em vez de seguir desde logo a via judiciária, o contribuinte podia deduzir reclamação graciosa contra o acto tributário de liquidação, dentro do mesmo prazo de 90 dias (art.ºs 95º e 97º, n.º 1 do CPT).

Se o contribuinte tivesse seguido a via administrativa e não a via judiciária ainda podia deduzir impugnação judicial contra o acto tributário de liquidação no prazo da 8 dias após a notificação do indeferimento expresso da reclamação graciosa.

Porém, se o indeferimento expresso da reclamação graciosa demorasse certo prazo, o contribuinte-reclamante podia presumir indeferida a reclamação para efeito de impugnação judicial, em 90 dias, se a Administração Fiscal não se pronunciasse sobre a reclamação no prazo de 90 dias a partir da entrada da reclamação no serviço competente art.º 125º do CPT).

Ora, *in casu,* a contribuinte nem deduziu impugnação judicial contra o acto tributário de liquidação dentro dos iniciais 90 dias nem deduziu impugnação judicial contra o indeferimento tácito. Estará, apesar disso, em tempo de deduzir impugnação judicial ainda antes do indeferimento expresso?

Lendo a petição inicial de impugnação judicial vemos que a contribuinte alude ao indeferimento tácito da reclamação no art.º 4º, mas diz logo no art. 5º o seguinte: "é da ilegalidade desse acto tributário que agora se vem impugnar".

Logo, a contribuinte ataca a acto tributário da liquidação, pelo que é este acto o objecto da mesma impugnação.

Porque assim, importa concluir, desde já, que assiste de todo razão ao Ilustre Magistrado ora Recorrente e que, por isso mesmo, não pode manter-se a sindicada sentença.

Com efeito e de harmonia com as referidas disposições legais, a saber, artigos 95º, 97º n.º 1, 123º n.º 1 al. d) e n.º 2 e 125º do CPT,

Não tendo a Impugnante seguido a via judiciária de impugnação contra a questionada liquidação, tendo optado antes por sindicá-la graciosamente, A impugnação judicial subsequente só poderia ser deduzida, no prazo legal de oito dias (art. 123º n.º 2 do CPT), contados do indeferimento expresso daquela reclamação graciosa, Ou, como no caso dos autos, isto é, no caso de não ter ocorrido indeferimento expresso da reclamação, agora no prazo de 90 dias [*ex vi* do art. 123º n.º 1 e al. d) do mesmo diploma legal], contados a partir do decurso dos 90 dias que a lei (art. 125º do CPT) estabelece para que possa presumir-se indeferida, para efeitos de recurso - impugnação judicial -, aquela reclamação.

Ora, estabelecido que se mostra ter a reclamação graciosa sido apresentada em 10.04.97 e não tendo sobre ela sido emitida qualquer pronúncia pelo órgão da administração fiscal demandado, para efeitos da subsequente impugnação judicial, haverá de presumir-se indeferida aquela em 09.07.97.

E, assim, em 08.10.97 — data da apresentação em juízo da questionada impugnação judicial — importava antes considerá-la já intempestiva, por extemporânea, uma vez que o referido prazo legal de 90 dias, de caducidade, substantivo e peremptório, conhecera seu termo final em 07.10.97. (no mesmo sentido, entre outros, os acórdãos desta Secção de 06.10.94 e de 03.02.99, proferidos nos processos n.º 16.966 e 22.447).

Porque assim e na procedência de todas as conclusões do presente recurso jurisdicional do Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto do tribunal recorrido, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder-lhe provimento e, em consequência, julgar procedente a excepção de caducidade do direito de impugnar com fundamento no invocado indeferimento tácito [cfr. arts. 123º n.º 1 al. d) e 125º do CPT], assim absolvendo a Fazenda Pública do pedido formulado.

Custas pela impugnante apenas na 1ª Instância.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) (por vencimento) — *Brandão de Pinho Almeida Lopes* (vencido nos termos da declaração de voto anexa).

Declaração de voto

Tendo sido feita a liquidação, o contribuinte podia deduzir impugnação judicial no prazo de 90 dias contados a partir do termo do prazo de pagamento voluntário [art. 123º, nº 1, al. a), do CPP].

Mas em vez de seguir, desde logo, a via judiciária, o contribuinte podia deduzir reclamação graciosa contra o acto tributário de liquidarão, dentro do mesmo prazo de 90 dias arts. 95º e 97º, nº 1, do CPT).

Se o contribuinte tivesse seguido a via administrativa e não a via judiciária, ainda podia deduzir impugnação judicial contra o acto tributário de liquidação no prazo de 8 dias após a notificação do indeferimento expresso da reclamação graciosa.

Porém, se o indeferimento expresso da reclamação graciosa demorasse certo prazo, o contribuinte-reclamante podia presumir indeferida a reclamação para efeito de impugnação judicial, em 90 dias, se a Administração Fiscal não se pronunciasse sobre a reclamação no prazo de 90 dias a partir da entrada da reclamação no serviço competente (art. 125º do CPT).

Ora, *in casu,* a contribuinte nem deduziu impugnação judicial contra o acto tributário de liquidação dentro dos iniciais 90 dias, nem deduziu impugnação judicial contra o indeferimento tácito Estará apesar disso, em tempo de deduzir impugnação judicial ainda antes do indeferimento expresso ?

Lendo a petição inicial de impugnação judicial, vemos que a contribuinte alude ao indeferimento tácito da reclamação no artº 4º, mas diz logo no art. 5º o seguinte: "é da ilegalidade desse acto tributário que agora se vem impugnar ".

Logo a contribuinte ataca o acto tributário de liquidação, pelo que é este acto o objecto da mesma impugnação.

Mas temos de reconhecer que a questão posta pelo Mº Pº é uma questão muito melindrosa do ponto de vista jurídico. Numa interpretação estrita das normas legais suara indicadas, os contribuinte, tendo passado o prazo para impugnar o indeferimento tácito das reclamações graciosas, teriam de esperar pelo indeferimento expresso para acederem à via judiciária. Para além disso, após o indeferimento expresso, os contribuintes ainda podiam deduzir recurso hierárquico, nos termos do artº 1002 do CPT, e da decisão desse recurso hierárquico ainda podiam deduzir recurso contencioso [nº 2 do art. 100º do CPT).

Em matéria de garantias processuais dos contribuintes não podemos fazer interpretações demasiado rigorosas das normas processuais, pois favorabilia amplianda odiosa restrigenda. Se o contribuinte ainda não esgotou definitivamente as hipóteses de chegar à via judiciária, parece que nada deverá impedir de antes da decisão expressa da reclamação poder aceder aos tribunais tributários . Se a contribuinte ainda podia ter acesso ao tribunal após o indeferimento expresso, por maioria de razão há-de ter esse acesso antes desse indeferimento. Se a contribuinte ainda pode usar de um recurso hierárquico contra o indeferimento expresso, por maioria de razão há-de pode ter acesso aos tribunais antes dessa data.

Como decidiu o Pleno do Tribunal Constitucional no acórdão nº 80/2001, publicado na 1ª Série do *Diário da República* de 16.3.2001,

viola o princípio da proporcionalidade e o das garantias de defesa uma interpretação com exagerado formalismo e sem base na letra da lei.

O CPT não contém qualquer regra que vede a impugnação judicial após o indeferimento tácito das reclamações graciosas e antes do seu indeferimento expresso. Logo, é de aplicar a regra segundo a qual a liberdade é a regra e a restrição a excepção.

E há uma razão de fundo que não podemos esquecer. A causa foi julgada de fundo e a Fazenda Pública não recorreu da sentença que lhe foi desfavorável. Se procedesse, agra, a excepção de caducidade do prazo, este processo ficaria todo sem efeito e a contribuinte, quando fosse notificada do indeferimento expresso da reclamação podia intentar uma nova impugnação judicial. e começaria tudo de novo. filas em rigor, a justiça não iria esquecer que já julgou a impugna à procedente e anulou o acto de liquidação tendo-se a Fazenda Pública conformado com essa anulação do acto tributário.

Ora, a justiça é para resolver problemas da vida e não questões teóricas. E o problema está resolvido sem se violar qualquer regra processual.

Assim, improcedem todas as conclusões do recurso.

Almeida Lopes.

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Atestado médico. Omissão da descrição da doença.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Em 1995, os atestados médicos passados pela autoridade de saúde, para efeitos fiscais, regiam-se pela Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro;

II — Por essa TNI o delegado de saúde não tinha que discriminar a deficiência no atestado médico, sob pena de provocar uma devassa à vida privada do doente e praticar um crime de violação de sigilo por funcionário;

III — O novo regime jurídico dos atestados médicos, aprovado pelo Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, introduziu novas regras para a passagem dos atestados médicos, mas também não exigiu ou, ao menos, autorizou, a revelação da doença do doente;

IV — Mas este diploma não se aplica retroactivamente, mas apenas aos processos em curso, nos quais ainda não tinha sido passado o atestado médico;

V — O Decreto-Lei nº 202/96 foi alterado pelo Decreto-Lei nº 174/97, de 19 de Julho, o qual veio permitir a discriminação da deficiência do doente, mas apenas sempre que a lei faça depender a atribuição de benefícios de determinados requisitos específicos;

VI — A avaliação da incapacidade para efeitos fiscais é da competência exclusiva da autoridade de saúde, não podendo o Fisco deixar de respeitar o atestado médico validamente passado;

VII — A avaliação da incapacidade é um acto administrativo, titulado pelo atestado médico, sujeito a recurso hierárquico necessário e a recurso contencioso. Mas não é um mero de prova, por ser o título de uma decisão prejudicial sujeita a impugnação judicial autónoma.

Recurso n.º 25 981. Recorrente: Fazenda Pública Recorrida: Maria Antonieta Antunes Dias; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento em vício de violação de lei, a contribuinte MARIA ANTONIETA ANTUNES DIAS, residente na quinta de S. Martinho, Soengas, Vieira do Minho, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS do ano de 1996, praticado pela Repartição de Finanças de Vieira do Minho, pedindo a sua anulação.

Por sentença de fls. 64 e seguintes, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de Braga julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação, fundamentalmente pelo facto de o acto liquidação se ter fundamentado numa circular da Administração Fiscal e não na lei.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para este STA, tenho apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 73 e seguintes.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o Mº Pº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes factos:

- A impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de IRS de 1996, dizendo-se nela portadora de invalide permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido pela Administração Fiscal, fl. 7, provindo aquela invalidez de hipovisão;

- A impugnante havia sido notificada, relativamente à sua declaração de 1995 (fl. 53), não tendo apresentado o documento de avaliação ali referido;

- Por essa razão, a AF alterou os elementos por ele declarados para 1996, do que resultou a liquidação em causa.

Existe, desde logo, uma consideração que impede o provimento do recurso. Está em causa a liquidação de IRS do ano de 1996. Foi apenas dado como provado que a Administração Fiscal notificou a impugnante para apresentar novo atestado médico relativamente à declaração de 1995. Não vem dado como provado que relativamente à liquidação de 1996 a administração tenha pedido novo atestado médico à contribuinte. E não sabemos, se a administração lhe tivesse pedido o novo atestado médico para o ano de 1996, se ela o apresentaria ou não. A administração Fiscal seguiu o caminho mais simples de entender que a contribuição, definitivamente, não apresentava atestado médico.

Mas dando de barato esta questão, sempre o recurso não pode obter provimento. Vejamos as conclusões das alegações, que são o fundamento do recurso.

Entende a Fazenda que o atestado médico passado à recorrida pela autoridade de saúde enferma de erro na formação da vontade, pelo que a declaração de ciência nele exposta pode ser questionada. Não é assim, pois o atestado médico, sendo um documento autêntico, é uma verdadeira decisão em matéria de saúde pública tomada pela autoridade de saúde competente. É um verdadeiro acto administrativo que não pode ser posto em causa pelas autoridades fiscais, precisamente porque não são autoridades de saúde pública. A isto acresce o facto de essa decisão da autoridade de saúde ter passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, por não ter sido revogada no prazo de um ano com fundamentação em ilegalidade.

Entende a Fazenda Pública que o atestado médico está inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

Mas não é assim, pois só há nulidade quando a lei a estabelece pás de nulité sans texte. E a lei não estabelece que um atestado médico é nulo se o médico, autoridade de saúde, se enganar no critério de avaliação da incapacidade. Os actos só são nulos nos termos do art. 133º do Código do Procedimento Administrativo, o que não é caso dos autos.

Sustenta a Fazenda que o critério de avaliação incapacidade mudou, pelo que se deve aplicar o novo critério.

Também não tem razão, pois o novo critério legal só rege para as avaliações de incapacidade de futuras e não para as passadas. O caso da impugnante é uma avaliação passada que tem direito à estabilidade futura, salvo se a lei lhe "roubar" validade para o futuro, o que não aconteceu.

Alega a Fazenda que a situação pessoal dos contribuintes se deve avaliar no dia 31 de Dezembro de cada ano, nos termos do art. 14º, nº 7, do CIRS.

Mas situação pessoal dos contribuintes não é o mesmo que capacidade física ou estado sanitário dos contribuintes. A situação pessoal é a situação civil dos contribuintes (ou casados, ou unidos de facto, ou separou ou divorciados). Mais nada do que isto.

Sustenta a Fazenda que tem o direito de ordenar a apresentação de atestados médicos.

Também não tem razão, pois a Fazenda só pode impor deveres acessórios aos contribuintes quando a lei o permitir. Nenhuma lei permite à Fazenda mandar apresentar um atestado médico todos os anos. E, de facto, a Fazenda tem o Bom senso de não andar a pedir atestados médicos aos contribuintes todos os anos. Isto porque um atestado médico vale para o tempo que ele próprio indicar. A autoridade de saúde é que sabe.

Invoca a Fazenda o princípio da igualdade de todos os contribuintes. Mas também sabe que só há igualdade na legalidade.

Deste modo, improcedem todas as conclusões das alegações.

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

Sem custas.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinto* (vencido. Voltei o provimento do recurso nos termos da jurisprudência largamento maioritária do STA).

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

IRS. Residência. Rendimentos auferidos na Alemanha por um dos cônjuges. Convenção entre Portugal e a Alemanha, aprovada pela Lei 12/82 de 3 de Junho, para evitar a dupla tributação.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos termos do artigo 16.º n.º 2 do CIRS, consideram-se residentes em Portugal todas as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que aqui resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

II — Sendo considerado residente em Portugal o contribuinte que aufere rendimentos de trabalho na Alemanha por aqui residir o seu agregado familiar constituído por mulher e filhos, terá de ser tributado em Portugal o rendimento de todo o agregado, em embargo de se ter de tomar em consideração o imposto pago na Alemanha, nos termos da Convenção aprovada pela Lei 12/82 destinada a evitar a dupla tributação.

Recurso n.º 25 985. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Fernando Manuel Gonçalves Azevedo. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário Geral do Supremo Tribunal Administrativo:

Fernando Manuel Gonçalves Azevedo impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga a liquidação de IRS que lhe foi efectuada pela 2ª Repartição de Finanças que lhe tributou rendimentos auferidos na Alemanha.

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

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

A

O impugnante é considerado residente em território português, nos termos do n.º 2 do art. 16.º do CIRS;

B

Nos termos do art. 15.º do CIRS, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território;

C

Nos termos do n.º 2 do art. 14.º conjugado com o art. 5, nº 9.º do CIRS, existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem.

Pelo recorrido foram apresentadas contra-alegações com as seguintes conclusões:

1.ª - Nos termos do artigo 15.º, n.º 2, da já referida Convenção as remunerações obtidas pelo Impugnante na Alemanha só poderiam ser tributadas em Portugal se este tivesse permanecido na Alemanha "... durante um período ou períodos que, no ano civil em causa. não excedam, no total, 183 dias ...";

2.ª - O tempo e a estabilidade da permanência do Impugnante na Alemanha influem decisivamente no regime fiscal que terá de lhe ser aplicável;

3 - Em matéria de incidência, o n.º 2, do artigo 15.º, da Lei n.º 12/82, de 3 de Junho, estabelece um regime de natureza excepcional, que afasta por completo a regra geral do n.º 1 do mesmo artigo 15.º, do artigo 24.º da mesma Lei e ainda a regra geral dos artigos 14.º, 15.º, 16.º e 59.º do CIRS;

4.ª - Atenta a natureza excepcional n.º 2 do artigo 15.º da Lei n.º 12/82, de 3 de Junho, e a validade constitucional clã Convenção de que faz parte (Cfr. artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa), não é aplicável o regime regra dos artigos 14.º, 15.º, 16.º e 59.º do CIRS e do artigo 24.º da Lei n.º 12/82, de 3 de Junho aos rendimentos auferidos na Alemanha durante o ano de 1997;

5.ª - A douta sentença sub judice não violou o disposto nos artigos 14.º, 15.º, 16.º e 59.º do CIRS.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso, louvando-se no parecer do Ministério Público da instância e acrescentando que, a proceder a impugnação, o rendimento do agregado familiar não era considerado nem em Portugal nem na Alemanha, o que não acolhe apoio na Convenção nem as Partes Contratantes quiseram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

a) Na declaração de rendimentos para efeitos de IRS apresentada pelo impugnante e pela sua mulher relativa ao ano de 1997 foi englobado o rendimento do impugnante de 4.451.354$00.

b) Também foi englobado o rendimento da mulher do impugnante no montante de 871.593$00.

c) O rendimento referido na alínea c) foi obtido pelo impugnante na República Federal da Alemanha onde trabalhou como montador de tectos falsos desde 6 de Janeiro de 1997 até ao dia 31 de Dezembro de 1997.

d) Sobre esse rendimento o impugnante pagou o imposto que na República Federal da Alemanha foi liquidado.

e) O impugnante, mesmo após o dia 31 de Dezembro de 1997, tem vindo a residir na República Federal da Alemanha, aí trabalhando diariamente, fazendo as suas refeições e convivendo com o seu núcleo de amigos.

f) A mulher do impugnante reside, juntamente com os filhos do casal, em Portugal.

g) O impugnante apresentou reclamação contra a liquidação perante o Senhor Director de Finanças do Distrito de Braga, a qual foi indeferida por despacho de 16 de Julho de 1999.

h) Tal decisão foi notificada ao impugnante através de ofício datado 23 de Julho de 1999.

i) A presente impugnação foi deduzida em 3 de Agosto de 1999.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão que nele se coloca é da compatibilização entre o disposto nos artigos 15.º e 16.º do CIRS e as normas constantes da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital, constante da Lei 12/82 de 3 de Junho, que ao caso forem aplicáveis.

Prescrevia o artigo 15.º n.º1 do CIRS:

"Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

Por seu turno o artigo 16.º, na parte que ao caso interessa, considera residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos, hajam nele permanecido mais de 183 dias ou, tendo permanecido por menos tempo, aí disponham em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual. Acrescenta porém o n.º2 desse artigo que "serão sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo".

Por seu turno a Convenção supra-referida, considerando no seu art. 15.º n.º1 que, se o emprego for exercido noutro Estado contratante, as remunerações correspondentes podem ser aí tributadas, ressalva no n.º 2 a possibilidade de tributação no Estado de residência das remunerações obtidas noutro Estado, quando o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que, no ano civil em causa, não excedam no total 183 dias e as remunerações sejam pagas por entidade patronal que não seja residente do outro Estado e que as remunerações não sejam suportadas por um estabelecimento estável ou instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

Por seu turno o art. 24.º da mesma Convenção explicita os métodos destinados a eliminar a dupla tributação, referindo o modo como se fará a dedução do imposto nos casos em que o contribuinte seja considerado residente em Portugal (n.º1) e nos casos em que seja considerado residente na Alemanha (n.º 2).

Para determinar como será tributado o rendimento do contribuinte que auferiu remunerações de trabalho em outro Estado será mister decidir se ele é residente em Portugal ou no País onde auferiu os rendimentos em causa. No articulado da Convenção não se encontram critérios definidores da residência do contribuinte, o que é aliás lógico pois que a finalidade de tal Convenção é evitar a dupla tributação. É ao direito do Estado que está a tributá-lo que cabe a determinação da sua residência. Ora como vimos, o art. 16.º do CIRS considera residentes em território nacional as pessoas que constituem o agregado familiar se aí residir qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo, sendo certo que tal direcção cabe a qualquer dos cônjuges. Sendo o contribuinte considerado residente em Portugal por virtude deste n.º 2 do art. 16.º não interessará, para este efeito, apurar o número de dias que passou em Portugal. Tal interessará efectivamente mas apenas em relação à tributação por um ou outro dos Estados em termos de dupla tributação. Com efeito, o que este art. 15.º estabelece é que as remunerações obtidas noutro Estado contratante poderão ser, conforme os casos, tributadas em um ou outro dos Estados. E o artigo 24.º n.º 1 da Convenção estipula que se o residente em Portugal obtiver rendimentos na Alemanha será deduzida ao imposto pago em Portugal uma importância igual ao imposto que tenha pago na Alemanha, com um limite de dedução.

Não está em causa nos presentes autos a questão da dupla tributação prevista na Convenção que a Administração Fiscal considerou na liquidação. O que aqui se questiona é se o recorrente teria ou não de pagar IRS pelos rendimentos auferidos na Alemanha. Sendo ele considerado residente em território português, nos termos do artigo 16.º n.º 2 do CIRS, por aqui residir o respectivo cônjuge e filhos, sempre teria que ser tributado em Portugal já que o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar, nos termos do artigo 14.º n.º 2 do CIRS, devendo ser apresentada uma única declaração pelos dois cônjuges, conforme prescreve o artigo 59.º n.º 1 do mesmo diploma legal.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Custas pela recorrida na 1.ª instância e neste Supremo Tribunal Administrativo onde contra-alegou, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Vítor Manuel Marques Meira* (relator) — *António Pimpão — Mendes Pimentel.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

IRC. Reclamação da decisão de fixação da matéria colectável. Impugnação judicial.

Doutrina que dimana da decisão:

I — De harmonia com o disposto nos artigos 84.º e 136.º do CPT, da decisão que fixa a matéria tributável com fundamento na alegada errónea quantificação cabe reclamação para a comissão de revisão.

II — E esta reclamação integra, nos termos dos apontados preceitos legais, condição de procedibilidade da subsequente impugnação judicial.

Recurso nº 25.989; Recorrente: Manuel Abelha, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1.ª Instância de Porto - 2.º Juízo, 2.ª Secção - que lhe julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra liquidação adicional de IRC referente ao ano de 1995 e juros compensatórios, no valor total de 5.730.241$00, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tri-

bunal Administrativo a impugnante Manuel Abelha, Limitada, nos autos convenientemente identificado.

Perseguindo a revogação do impugnado julgado e a sua eventual substituição por outro que, porventura, determine a apreciação de todas as questões de facto e de direito subjacentes à impugnação em causa, apresentou tempestivamente, as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

1.ª) O fundamento para a impugnação são várias ilegalidades que originaram a errónea quantificação da matéria colectável, como decorre da leitura da p. i.

2.ª) Tais ilegalidades são bem patentes nos autos e consubstanciam-se, quer na diferente afectação das obras levadas a efeito peia recorrente - prestações de serviços, quando a recorrente afecta a vendas - o que leva a duplicação de imposto, quer na utilização arbitrária do princípio da especialização dos exercícios, para fixação da matéria colectável.

3.ª) A utilização arbitrária do princípio da especialização dos exercícios poderia confrontar a recorrente com a obrigação de pagar duas vezes o mesmo imposto, o que constituiria uma violação da lei art. 287.º do CPT).

4.ª) Nos termos do art. 120.º do CPT, as ilegalidades referidas e constantes dos autos são fundamento bastante da impugnação.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto e bem fundamentado parecer opinando pela improcedência do presente recurso jurisdicional com base no sufragado entendimento de que, como vem decidido, fundamentando-se a impugnação judicial apresentada exclusiva e unicamente ria errónea quantificação da matéria tributável por métodos indiciários, de harmonia com o disposto nos arts. 84.º e 136º n.º 1 do CPT, impunha-se reclamação prévia para a comissão de revisão.

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

A sindicada sentença julgou improcedente a impugnação judicial apresentada com base na apurada e não controvertida circunstância de não ter havido prévia reclamação para a comissão de revisão e considerando que da petição inicial apresentada decorre que a impugnação judicial deduzida o é com um único fundamento - o da errónea quantificação da matéria colectável -, e que a não verificação daquele pressuposto inominado obstava à apreciação do mérito, nos termos dos convocados artigos 84.º n.ºs 1 e 3 e 136.º n.º 1 do CPT.

E é contra o assim decidido que se insurge a Recorrente, nos termos das transcritas conclusões, questionando apenas e só a bondade e acerto do entendimento sufragado quanto aos fundamentos da impugnação judicial.

Não lhe assiste, porém, qualquer razão e o irremediável insucesso do presente recurso jurisdicional decorre até dos termos da sua alegação e conclusões formuladas.

Com efeito, destas, designadamente da 1.ª, emerge com segurança e absoluta nitidez que a impugnação judicial apresentada em juízo sindicando a liquidação adicional de IRC efectuada pelos serviços da administração tributária teve por exclusivo e único fundamento a alegada errónea quantificação da matéria colectável, essa sim porventura inquinada de irregularidades várias, Irregularidades que, depois, nas conclusões 2.ª e 3.ª, especifica e que, inequivocamente, afere àquela quantificação.

Ora, para sindicar tais irregularidades porventura susceptíveis de afectar a legalidade da quantificação operada e sob pena de esta se firmar como caso decidido ou resolvido, assim precludindo a posterior possibilidade de a impugnação judicial da consequente liquidação ter como fundamento aquela quantificação, (no mesmo sentido Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, in *Código de Processo Tributário, Anotado,* pag. 178., citado, aliás, na sentença impugnada), prevê especialmente a lei meio processual próprio e adequado - a reclamação para a comissão de revisão - (cfr. dispõe o convocado art.º 84.º n.º 1 do CPT).

Já que, no apontado sentido, dispõem expressamente os também invocados arts. 84.º n.ºs 3 e 136.º n.º 1 do citado diploma legal.

Quer dizer, no caso de impugnação judicial de liquidação com fundamento em errónea quantificação da matéria colectável, como se verifica ocorrer no ajuizado caso dos presentes autos e tal como vem decidido, aliás de acordo também com a jurisprudência desta Secção (cfr., entre outros, os acórdãos de 01.06.94, processo n.º 17.635, in *CTF* 378,269 e *AP DR* de 23.12.96, 1758, de 28.01.98, processo n.º 22.081 e de 13.12.2000, processo n.º 25.014), a lei condiciona a apreciação judicial desta à prévia e necessária reclamação para aquela comissão, assim erigindo esta reclamação em verdadeiro pressuposto ou condição inonimada de admissibilidade e prosseguimento da impugnação judicial da consequente liquidação.

Ora, como vem de relatar-se e emerge dos autos sem controvérsia, tal reclamação não foi apresentada e o fundamento da impugnação judicial deduzida é ainda e só a errónea quantificação da matéria colectável.

Assim e perante o disposto nos apontados normativos outra não poderia ser a decisão de direito - a decretada improcedência da impugnação judicial deduzida com fundamento na não verificação da necessária condição de procedibilidade.

Pois à bondade e acerto do assim decidido não se opõe o invocado art. 120.º do CPT (conclusão 4.ª), designadamente o estabelecido na sua al. a), na justa medida em que o fundamento ai previsto a errónea quantificação da matéria colectável - há-de ser já a quantificação fixada pela comissão de revisão na sequência daquela reclamação graciosa.

Em face do exposto, acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando antes a aliás douta sentença com ele impugnada.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Imposto sobre a indústria agrícola; regras a observar na determinação da matéria colectável; natureza do prémio pecuniário atribuído pelo IFADAP pelo arranque de uma vinha.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A determinação da matéria colectável, em sede de imposto sobre a indústria agrícola, relativa ao exercício de1988 e calculada em 1992, não estando em causa a errónea quantificação daquela, devia obedecer ás regras constante do C.C.P.I.T.I.A. e não ás previstas nos arts. 84º e seguintes do C.P.T.

2 — O prémio pecuniário, atribuído pelo IFADAP pelo arranque de uma vinha, tem a natureza de indemnização, equiparável a proveito ou ganho do exercício, nos termos do § 50 do artº 230 do C.C.I.

Recurso n.º 26004, em que são recorrente Francisco José Marques da Cruz Rosa e recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. João Plácido Fonseca Limão.

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

Francisco José Marques da Cruz Rosa, não se conformando com o acórdão do T.C.A , a fls. 126 e seguintes, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto do despacho do Mº. Juiz do T.T. de 1ª Instância de Santarém, a fl. 78, daquele interpôs recurso para este S.T.A, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - O acórdão recorrido, embora douto, qualificou mal a matéria de facto e cometeu erro de julgamento na interpretação e apreciação da lei, porquanto:

a - Contrariamente ás teses que defende, a matéria colectável base da liquidação impugnada, deveria ter sido determinada por métodos indiciários nos termos dos art. 84º a 90º do C.P.T., vigente à data em que se fez essa determinação (ano de 1992) sabido que a lei substantiva reguladora do imposto - o C.C.P.I.I.A - à data (ano de 1988) em que ocorreu o facto tributário, impunha (v. principalmente arts 318º, 333º, 339º, 341 a 343º daquele código) que ela se fizesse por presunção e segundo as disposições aplicáveis aos contribuintes do Grupo B do C. Indústria] - art. º 69º a 79º do C.C.T. - também eles tributáveis sobre lucros presumíveis, [cf. supra, nºs 5 e 6 e suas alíneas a) e f)];

b) Só que os preceitos legais citados do C.C.P.I.I.A, estavam revogados e substituídos pelo C.P.T. à data em que foi fixada a dita matéria colectável, fixação que por isso só podia ter sido feita nos termos dos art. 84º a 90º deste último diploma.

c) É que a determinação da matéria colectável por presunção, consagrada nas disposições legais antes citadas do C.C.P.I.I.A, tem tradução ou correspondência na determinação por métodos indiciários, a que se referem os art. 84º a 90º do C.P.T. e o reconhece a doutrina conhecida, nomeadamente Alfredo José de Sousa, segundo o qual "a presunção pode e deve assentar na utilização de métodos indiciários" [supra nº 5, alínea f)];

d) O douto acórdão recorrido, considerando correcto o processo que foi seguido na determinação da m. c. da liquidação impugnada, à luz das disposições aplicáveis aos contribuintes do quadro B do C. Industrial, consagradas em legislação revogada, terá errado na aplicação da lei, como antes se referiu - supra al. a) -, com repúdio do processo próprio em vigor estabelecido nos arts. 84º a 90º deste diploma, que por isso violou.

2 - No que respeita ao subsídio do IFADAP parece- nos incorrecta a sua qualificação como proveito do exercício tributável à luz do disposto no art. 23º do C.C.T., nomeadamente na parte em que qualifica este subsídio como compensação do rendimento perdido, porquanto:

a) Por um lado, o ac. recorrido ao incluir este suposto proveito no art. 23º do C.C.I- -sabido que está em causa imposto sobre a industria agrícola, sujeito, nesta matéria, a legislação própria - o art. 333º do C.C.P.I.I.A, que, em parte alguma remete para aquele preceito terá assumida uma posição que, com o devido respeito, nos parece juridicamente incorrecto [supra nº 9 al.g)];

b) Por outro lado, afigura-se-nos arbitrário, ou pelo menos sem fundamentação aceitável, atribuíra esse subsidio uma função compensatória de rendimento perdido, sabendo-se que o contrato e a legislação comunitária que o suportam, como se refere na petição inicial, numa aplicação lógica (supra, nºs 8 e 9), identificam o seu destino, fundamentalmente, como prémio indemnizatório das despesas de arranque da, vinha e também da desvalorização consequente do terreno respectivo; e nesta segunda vertente, claramente com indemnizatório de uma perda de capital, que não de rendimento.

c) Apenas na hipótese de ocorrer um eventual excedente de seu montante global sobre o somatório destas duas perdas (despesas de arranque e desvalorização do terreno) poderia - por ventura, o referido subsídio ser havido como compensação do rendimento perdido; mas em tal perspectiva, basearia que apenas a parte desse excesso, que representaria o rendimento perdido - o que, obviamente, dada a natureza técnica dessa avaliação, só seria possível através do seu apuramento por métodos indiciarios nos termos dos citados artigos 84º a 90º do C.P.T. - o que não se fez [supra, nº 9, al.d)];

d) Finalmente o art. 333º do C.C.P.I.I.A define quais os subsidios que são proveitos tributáveis do exercício e ai não vêm mencionados os subsídios como o do tipo aqui em causa, sinal evidente de que a lei o não pretendeu incluir na tributação [v. supra nº 8, al. f)].

3º - Em consequência, a liquidação impugnada padece de uma dupla ilegalidade, tal como se alegara na p. inicial da impugnação: erro no processo seguido para a determinação da matéria colectável e inclusão nessa matéria colectável de uma verba -o dito subsídio - que não constitui valor tributável do Imposto liquidado.

4º - O douto acórdão recorrido, decidindo como decidiu, violou os seguintes preceitos legais:

Arts. 84º a 90º do C.P.T.;

Art. 23º do C.C.I.;

Art. 318º, 333º, 339º e 341º a 343º do C.C.P.I.I.A.

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.

O acórdão recorrido regista a seguinte matéria de facto:

1 - A liquidação impugnada respeita a imposto sobre a indústria agrícola do ano de 1988, no montante de 564.644$00 (v. informação de fl. 45).

2 - A matéria colectável que deu origem á liquidação foi fixada no montante de 6.253.640$00, em conformidade com o disposto nos arts. 337º e segts. do CCPIIA, dela tendo o impugnante sido notificado pelo ofício nº 1346, de 25/5/92, da RF de Salvaterra de Magos (v. de fl. 8).

3 - O impugnante apresentou em 12/6/92 reclamação contra o lucro tributável fixado (v. doc. de fls. 10 e 11).

4 - Tal reclamação foi deferida em parte pela Comissão Distrital de Revisão que fixou tal lucro em 5.644.436$00, tendo o impugnante sido notificado dessa decisão pelo oficio nº 2870, de 9/12/92, da R.F. de Salvaterra de Magos(v. doc. de fl. 14).

5 - Em 21/12/92 o impugnante dirigiu um requerimento ao presidente daquela Comissão, manifestando a sua discordância pelo facto de na determinação do lucro Tributável se ter considerado a importância de 7.689.845$00 atribuída pela IFADAP, atitulo de prémio pecuniário pelo arranque de uma vinha (v. doc. de fl. 22).

6 - Reconhecendo que fora a incorrecta notificação efectuada pela R.F. que motivou a entrega do requerimento referido no número anterior, o DDF de Santarém, no sentido de salvaguardar os interesses legítimos do impugnante, convolou a pretensa reclamação com pedido de revisão, previsto no art. 79º do C.C.I., aplicável por remissão (v. doc. de fl. 53).

7 - O pedido de revisão foi indeferida por despacho de 28.12.93 (v. informação de fl. 45 verso).

8 - O imposto, resultante da liquidação em causa, foi debitado ao Tesoureiro da Fazenda Pública de Salvaterra de Magos em 21.1.94, com o conhecimento nº 12, tendo sido pago em 13.4.94.

9 - A presente impugnação judicial deu entrada ria R.F. de Salvaterra de Magos em 15.4.94 (v. fls2).

Questões a decidir:

1 -Qual o processo a seguir na determinação da matéria colectável do imposto sobre a indústria agrícola, relativo a 1988, porém, determinada após a entrada em vigor do C.P.T. . .?

2 - Uma quantia, atribuída pelo IFADAP, a titulo de prémio pecuniária, pelo arranque de uma vinha, é susceptível de influenciar o lucro tributável daquele ano?

Contrariamente ao que sustenta a recorrente, afirma o acórdão recorrido que, no caso, não lograva aplicação, em sede de determinação da matéria colectável, o artº 84º e seguintes do C.P.T., pois que, não estando em causa a errónea quantificação daquela mas apenas a qualificação do dito prémio pecuniário, aplicável era o regime previsto nos arts. 337º e seguintes do C.C.P.I.I.A.

Tem razão o acórdão recorrido, pois não lograva aplicação nesta sede o regime proprugrado pela recorrente pois que, como decorre dos arts. 84º nº 1 e 136º nº 1 do C.P.T., assenta na errónea quantificação da matéria colectável, sendo certo que o que vem sendo discutido nos autos é a natureza de tal prémio pecuniário e a sua qualificação como proveito ou ganho do exercício de 1988.

Assim sendo, a determinação da matéria colectável haveria de obedecer às regras constantes do CCPIIA, por força do disposto no art. 3º nº 2 do D.L. 442-B/98, de 30/11.

Improcedem, assim, as conclusões do recurso atinentes a esta matéria.

Vejamos agora se a dito subsídio pelo arranque de uma vinha era ou não susceptível de influenciar a matéria colectável.

Como decorre do probatório, o regime de determinação da matéria colectável obedeceu ás regras constantes dos arts. 337º e seguintes do CCPIIA, ou seja, na relativas aos contribuintes do Grupo A .

Quanto a estes contribuintes a sem prejuízo da regulamentação estabelecida no CCPIIA , ou seja, nos arts. 333º e seguintes, deviam observar-se, na parte aplicável, as disposições constantes da secção I do Capitulo III do C.C.I.. (v. art. 332 do código). Uma dessas disposições era o § 2º do art. 23º do C.C.I que assim dispunha:

São ainda havidos como previstos ou ganhos as indemnizações que, de algum modo, representem compensações dos que deixaram de ser obtidos.

Em suma, as indemnizações que representassem compensações dos preveitos ou ganhos não obtidos eram havidas como tal, sendo que estes eram os provenientes de quaisquer transações ou operações efectuadas pelos contribuintes em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória (v. corpo do art. 23º do C.C.I).

Ora, o prémio pecuniário em causa que, como afirma o acórdão recorrido, foi "atribuído por hectare e de uma só vez" constituía "um valor destinado a compensar os suportados com o arranque da vinha" e ainda "custos" o rendimento perdido".

Assim sendo, tal prémio pecuniário apresenta a natureza de uma indemnização não só pelos custos suportados com o arranque da vinha mas também pela perda do rendimento futuro, sendo, por isso, enquadrável no § 2º do art. 23º do C.C.I. e, como tal, preveito ou ganho do exercício de 1988.

Improcem também as conclusões do recurso respeitantes a esta questão.

E porque não se mostram violadas as disposições legais invocadas no recurso, forçoso é concluir que este não merece provimento.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa — Benjamim Rodrigues* (votei vencido por não poder aderir á tese que fez vencimento. Na verdade, bem primeiro lugar, porque, mesmo na lógica do acórdão recorrido, o subsidio não pode ser havido como preveito, porquanto não se trata de "ganho proveniente de uma transacção ou operação efectuada pelo contribuinte ou de uma operação resultante da actividade normal ou ocasional básica da acessoria" ou relacionado exclusivamente ou, sequer comprovadamente prevalente, com o exercício dessa actividade, de modo a ser abrangida pelo art. 23º nº 1 e 2 e § 2º do C.C.I. Depois, porque, por natureza, o subsidio Tem a ver mais com a substância do imobilizado do que com o seu rendimento.

Finalmente, porque na determinação do rendimento não podia a administração considerar apenas a componente positiva do subsidio sem tomar igualmente em conta, por inteiro, os custos do arranque da vinha. Por último, porque existe erro de procedimento - provisório de formalidade legal - na determinação do rendimento geradora de anulabilidade (por ilegalidade reflexo).

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Impugnação de despacho do relator. Reclamação para a conferência. Interposição de recurso. Impossibilidade de convolação.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A reclamação para a conferência e a interposição de recurso são meios processuais distintos, dirigidos a tribunais diferentes e tendo por objecto actos distintos.

2 — Não pode entender-se que um requerimento de interposição de recurso de um despacho do relator tenha ínsito um pedido de reclamação desse despacho para conferência cumulado com um requerimento de interposição de recurso do acórdão, ainda não proferido, que eventualmente o venha a apreciar.

3 — Não é possível ordenar a convolação de um requerimento de interposição de recurso de um despacho do relator em requerimento de reclamação para a conferência, se não foi impugnado o despacho do relator que, em vez de ordenar a correcção da forma de processo, se limitou a rejeitar o recurso, por inadmissibilidade.

Recurso nº 26 019. Recorrente: Guilherme Teodoro de Campos Rosenbusch Rosa. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

1 — GUILHERME TEODORO DE CAMPOS ROSENBUSCH ROSA deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto oposição à execução fiscal que contra ele reverteu na qualidade de responsável subsidiário da empresa CALÇAFIOS.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a impugnação improcedente.

Inconformado, o oponente interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, que lhe negou provimento.

O oponente formulou pedido de esclarecimento do acórdão do Tribunal Central Administrativo, que foi indeferido.

Posteriormente, interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo do referido acórdão (fl. 112), que não foi admitido, por ter sido intempestivamente interposto (fl. 117).

Notificado desta decisão, o oponente veio alegar justo impedimento relativo à tardia interposição de recurso (fl. 118), que não foi reconhecido, por despacho do Excelentíssimo Relator no Tribunal Central Administrativo (fl. 120).

O oponente veio então interpor recurso deste despacho para este Supremo Tribunal Administrativo (fl. 121).

Por despacho do Excelentíssimo Relator no Tribunal Central Administrativo não foi admitido este recurso, por se entender que do mesmo só cabia reclamação, nos termos do n.º 3 do art. 700.º do C.P.C. (fl. 123).

O oponente veio, então, requerer que sobre a matéria do despacho de fl. 120 recaísse acórdão (fl. 124).

Este requerimento foi indeferido por despacho do Excelentíssimo Relator no Tribunal Central Administrativo, com fundamento em intempestividade (fl. 125).

Na sequência de requerimento do oponente em que, em alternativa interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo deste último despacho e pediu que este fosse apreciado pela conferência, o Tribunal Central Administrativo veio a proferir acórdão em que manteve aquele despacho de fl. 125 e não admitiu o recurso dele interposto.

O oponente veio então interpor o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo ([1]), apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 — O Requerimento de fl. 124 não pode considerar-se de forma diversa de um complemento meramente formal do requerimento de fls. 121 e 122.

2 — Acrescente-se que, de acordo com a solução que nos parece mais lógica, tal requerimento seria dispensável porquanto a interposição do recurso estaria condicionada à emissão de acórdão proferido sobre o despacho proferido pelo Sr. Desembargador Relator e, a simples interposição de recurso não poderia deixar de significar um pedido tácito de emissão de tal acórdão.

3 — Consequentemente o despacho não admitindo o recurso foi interpretado como condicionando a sua admissão a produção de acórdão sobre o despacho de fl. 120.

A não se entender assim veríamos frustrada a hipótese de recurso cuja vontade de fazer prosseguir por parte do Recorrente é evidente e o venerando tribunal a quo por certo não desejará ver frustrado.

Disposições violadas: n.º 2 do art. 205º da Constituição e art. 676º, n.º 1, do Código de Processo Civil.

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso por, em suma, com requerimento de fl. 121 o oponente ter interposto recurso para este Supremo Tribunal Administrativo Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — A questão que é objecto do presente recurso reconduz-se a saber se deveria ser admitida a reclamação para a conferência, apresentada no requerimento de fl. 124.

Os factos que relevam para a decisão são os seguintes:

em 5-7-2000, o ora recorrente, alegou justo impedimento, para a interposição tardia de um recurso interposto para o Tribunal Central Administrativo (fl. 118);

b) por despacho de 11-7-2000, foi indeferido o pedido de reconhecimento da existência de justo impedimento (fl. 120);

c) este despacho foi notificado ao ora recorrente por carta registada expedida em 14-7-2000;

d) em 22-9-2000, o ora recorrente interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo do despacho do Excelentíssimo Relator no Tribunal Central Administrativo (fl. 121);

e) por despacho de 26-9-2000, este recurso que não foi admitido, por se ter entendido que dele só cabia reclamação para a conferência (fl. 123);

f) em 11-10-2000, o ora recorrente veio então apresentar reclamação daquele despacho de 11-7-2000 para a conferência, que não reconheceu a existência de justo impedimento, com fundamento em intempestividade (fl. 124).

3 — Como se vê, o pedido de reclamação para a conferência referido em f), apresentado em 11-10-2000, relativo a um despacho de que o então reclamante foi notificado através de carta registada expedida em 14-7-2000 (que se considera recebida em 17-7-2000, terceiro dia seguinte, nos termos do art. 66.º, nº 1, do C.P.T.) é ma-

([1]) Simultaneamente, o oponente apresentou reclamação para o Excelentíssimo Senhor Presidente do Supremo Tribunal Administrativo, que decidiu não tomar conhecimento dela.

nifestamente extemporâneo, pois o prazo para reclamação é de 10 dias (art. 153.º do C.P.C., subsidiariamente aplicável por força do disposto no art. 169.º do mesmo Código).

Por outro lado, a reclamação para a conferência é um meio processual distinto do recurso contencioso, dirigido a um Tribunal distinto, pelo que não pode ver-se num requerimento de interposição de recurso um pedido implícito de reclamação para a conferencia.

Para além disso, não se verifica sequer o pressuposto de que o ora recorrente parte para defender tal pedido implícito que é o de que «a interposição de recurso estaria condicionada à emissão de acórdão», pois o recurso que é possível interpor é deste acórdão [como se conclui da alínea a) do n.º 1 do art. 32.º do E.T.A.F.], ainda não proferido no momento da apresentação daquele requerimento de interposição de recurso, e não do primitivo despacho que foi objecto de reclamação.

Assim, não se pode ver no requerimento de reclamação de 17-7-2000, um complemento do requerimento de interposição de recurso.

4 — Acrescente-se ainda que poderia aventar-se a possibilidade de o requerimento de interposição de recurso não admitido pelo despacho do Excelentíssimo Relator no Tribunal Central Administrativo de fls. 123, ser convolado em reclamação para a conferência, por ser esse o meio processual adequado.

A aceitar-se essa possibilidade, aquele despacho de fl. 123 enfermaria de erro ao decidir a não admissão do recurso, em vez de ordenar geie se seguisse o meio processual próprio para impugnação do despacho do relator.

No entanto, aquele despacho que decidiu a não admissão do recurso não foi impugnado por qualquer meio legalmente admissível.

Na verdade, este despacho de fl. 123, proferido em 26-9-2000, em que se decidiu não admitir o recurso não foi sequer impugnado, pois a reclamação apresentada em 11-10-2000 reporta-se ao despacho de fls. 120 (de 11-7-2000) e a apresentada em 2-11-2000 tem por objecto o despacho de fl. 125 (de 17-10-2000) como nos respectivos requerimentos expressamente se refere.

Nestas condições, aquele despacho de fl. 123 não se inclui no objecto do presente recurso jurisdicional, pelo que é de afastar a possibilidade de formular qualquer censura sobre ele.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Victor Meira.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inserido nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, por isso que falece à Secção de Contencioso Tributário daquele Tribunal competência hierárquica para o conhecimento do mesmo recurso, radicando-se ela na Secção homónima do TCA.

Rec. n.º 26 026; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: João Ilídio Martins Vieira; Relator: Exmo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do TT de 1ª Instância de Braga que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por João Ilídio Martins Vieira contraliquidação de IRS do ano de 1997, no montante de 642 224$00.

Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

A) A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art. 371º do CC não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro na formação da vontade.

B) O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

C) A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que depende aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases nº 9/89, de 2.V, e princípios nela consagrados (n.º 1 do artigo 2º), atribuindo a deficiência a pessoas que, após correcção óptica, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo, por isso, deficit funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade.

D) Para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s.p., sendo a sua situação pessoal e familiar aferida no dia 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto - n.º 7 do art. 14º do CIRS.

E) Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente e; no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e constatar com rigor das situações dedutíveis e da regularidade da sua comprovação, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art. 119º do CIRS.

F) Com total respeito pelo princípio da verdade material que enforma a justiça fiscal e pelo princípio da igualdade consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

G) Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o *iter* cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Assim, a sentença violou o disposto no n.º 1 do artigo 371º do CC, n.º 1 do art. 13º da CRP, n.º 7 do art. 14º e n.ºs 1 e 3 do art. 2.º do CIRS, n.ºs 1 e 5 do art. 44º do EBF.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que este STA é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento.

Levado este douto parecer ao conhecimento das partes, apenas se manifestou a Rct., em termos concordantes, desde logo requerendo a remessa dos autos ao tribunal competente, a 2.ª Secção do TCA.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Antes de mais, mister é debruçarmo-nos sobre a questão suscitada pelo EMMP. Sendo, aliás, de conhecimento oficioso, tem, efectivamente, prioridade sobre qualquer outra matéria e a sua eventual procedência prejudicará o conhecimento de outra qualquer questão artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

A instância julgou provados os seguintes factos:

1. O impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1997, dizendo-se nela portador de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico conhecido da AF, do teor do de fl. 21, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2. A AF notificou o impugnante nos termos; do oficio de fl. 27;

3. O impugnante não fez a prova ali referida, razão pela qual a AF alterou os elementos por ele declarados, do que resultou a liquidação que nos ocupa;

4. O impugnante pagou o valor da liquidação em 30.VI.99.

Exposto o quadro factual, cabe realçar que nele não lobrigamos rasto do facto vertido na conclusão C) - os serviços de que depende a autoridade de saúde que emitiu o atestado em causa revogaram expressamente o critério ao abrigo do qual havia sido passado.

Ora, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado rios artigos 32º, 1, b), do ETAF e 167º do CPT, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões (onde se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito artigo 690º do CPC), suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

Temos, pois, que tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que, como sublinhado no acórdão desta Secção de 4.V.1994, rec. 17 463, se afere pelo *quid disputatum,* que não pelo *quid decisum.*

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21º, 4, do ETAF, "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância", estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, 1, b), do mesmo Estatuto, 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".

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do n.º 1 do artigo 41º de tal diploma que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do TCA) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 32º."

Articuladamente, diz-nos o artigo 167º do CPT que "das decisões dos tribunais tributários de lª instância cabe recurso, ... a interpor ... para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo."

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

Termos em que se acorda julgar procedente a aludida questão prévia, por isso que se declara esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento deste recurso jurisdicional, e para o efeito competente aqueloutro Tribunal Superior, para o qual, após trânsito, se remeterá o presente processo.

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa — Almeida Lopes.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

IRS — TNI — Incapacidades — Deficiência — Benefício Fiscal — Arts. 25.º n.º 3 e 80.º n.º 6 do CIRS e 44 n.º 5 do EBF — Decs-Leis 341/93 e 202/96.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O Dec-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cfr. o seu preâmbulo -, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

2 — O Dec-Lei 202/96, de 23/Out, adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a "disfunção residual", pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela n.º 5 al. e) das ditas Instruções.

3 — Assim, é ilegal a recusa, pela Administração Fiscal de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do Dec-Lei 202/96, com referência ao IRS de 1995, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.

4 — Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unicidade da Administração Pública.

Recurso n.º 26 041; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Domingos A. Oliveira Martins da Silva; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1.ª Instância de Viana do Castelo, que julgou procedente a impugnação judicial, deduzida por DOMINGOS ALBERTO OLIVEIRA MARTINS DA SILVA contra a liquidação de IRS de 1995, consequentemente a anulando.

Fundamentou-se a decisão no Acd. da Secção do Contencioso Tributário deste STA, de 15112/99, Rec. 24.305, tirado por todos o juízes nos termos do disposto nos arts. 23.º n.º 5 e 34.º n.º 4 do ETAF, segundo o qual a legislação fiscal remeteu para a lagislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente não inferior a 60 % e comprovada por autoridade competente, não cabendo à Administração Fiscal defini-los, sendo que, até à entrada em vigor do dec-lei 202/96, de 23 Out, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para o comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo Dec-Lei 341/93, de 30 de Set, pelo que o atestado médico junto os autos foi produzido ao abrigo e em conformidade com aquela TNI e, portanto, os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica terão de se impor ao Fisco.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 - O atestado médico, junto aos autos, é um acto meramente instrumental, um mero meio de prova pericial, não constituindo, só por si, um acto administrativo (destacável) que seja fonte de um direito e benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um

acto administrativo (cf. art. 120.º do C.P.) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora, haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (art. 2º, nº 1 da Lei nº 9/89, 2.5).

2 - A administração fiscal, é a competente para interpretar e aplicar a lei tributária, recorrendo inclusive a juízos de experiência técnica para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do n.º 5 do art. 44.º do E.B.F.

3 - O teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contidanos arts. 25.º/3, 80.º/6 do C.I.R.S. e 44.º/5 do E.B.F. coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, merammente probatórios, e respeita à comprovação devida da incapacidade relevante para efeitos fiscais, sendo que do atestado médico não resulta provado que o critério utilizado na avaliação da incapacidade foi o que a lei fiscal entende como correcto.

4 - Para essa "comprovação devida", o que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

5 - Antes do D.L. n.º 202/96, 23-10 - cf. art. 5.º/3 - não havia disposição legal que atribuísse aos actos de verificação e certificação de incapacidades, para efeitos de IRS, como é o caso, a natureza de actos constitutivos de direitos, indispensável para que eles produzissem certos e determinados efeitos, sendo que o atestado médico junto aos autos é anterior àquele decreto-lei.

6 - O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar à formação de "caso decidido ou resolvido" quanto à qustão dos efeitos jurídicos do atestado em causa, sendo que a administração fiscal não revogou tal acto, não o arguiu de falso, nem lhe retirou eficácia, antes reconduziu esta aos precisos limites que decorressem dos critérios utilizados na sua produção.

7 - As situações pessoais e familiares relevantes para a tributação em sede de irs reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (art. 14.º, n.º 7 do CIRS), pelo que a incapacidade certificada deveria ser "devidamente comprovada" nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o art. 119.º do CIRS e os arts. 56.º e 89.º, *ex vi* art. 2º/5 do CPA.

8 - A administração fiscal tem o poder-dever de interpretar e integrar a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9 - A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n.º 5 do art. 44.º do EBF que deve ser interpretada e integrada por via dos conceitos estruturantes decorrentes da Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação de Integração das Pessoas com Deficiência (Lei n.º 9/89, 2.5), tal como fez a administração no caso *sub judice*.

10 - A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G. de Saúde interpretou coerentemente - tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão "devidamente comprovada pela entidade competente" contida nos arts. 25.º/3, 80.º/6 do CIRS e 44.º/5 do E.B.F.

11 - A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada [arts. 266.º/2

da CRP, art. 17.º al. a) do CPT e art. 3.º/1 do CPA], sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts. 13.º, 71.º/1, 103.º/1 e 104.º/1 da CRP - o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como no caso da hipovisão em causa, essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5., 3.º parágrafo do preâmbulo do CIRS).

12 - Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação - aplicação dos arts. 25.º/3 e 80.º/6 do CIRS e 44.º/5 do EBF.

Termos em que, concedido provimento ao recurso, deve a douta sentença recorrida ser revogada e a impugnação julgada improcedente.

O Exm.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, sendo-se por reproduzida a matéria de facto fixada na instância recorrida - arts. 713.º n.º 6 e 726.º do CP.Civil.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a da aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do grau de 60 % e que aquela seja devidamente comprovada pela entidade competente - cf. arts. 25.º n.º 3 e 80.º n.º 6 e 44.º n.º 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1995.

A Lei 9/89, de 2 Maio, fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de "pessoa com deficiência" e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, bem assim, dever o sistema fiscal "consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade" - art. 25.º

Por sua vez, o Dec-Lei 341/93, de 30/09 aprovou a TNI, que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cf. o respectivo preâmbulo era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec-Lei n.º 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiências para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se - Cfr. o respectivo preâmbulo - a necessidade tanto de explicitar a competência para a avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto não fosse criada uma nova e específica), para o que se tornava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis, só relevando agora a "disfunção residual", devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec-Lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham - n.º 5, al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15 %.

E foi portanto, nesta perspectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, não tem cobertura legal - está em causa repete-se, o IRS de 1995.

O *punctum saliens* da questão está, pois nos termos expostos, na falta de lei, na não vigência, ao tempo -1995 -, do falado Dec-Lei 202/96.

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

Sem custas.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

IRS — TNI — Incapacidades — Deficiência — Benefício fiscal — Arts. 25.º n.º 3 e 80.º n.º 6 do CIRS e 44º n.º 5 do EBF — Decs-Leis 341/93 e 202/96.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O Dec-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cfr. o seu preâmbulo -, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

2 — O Dec-Lei 202/96, de 23/Out, adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a "disfunção residual", pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela n.º 5 al. e) das ditas Instruções.

3 — Assim, é ilegal a recusa, pela Administração Fiscal de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do dec-lei 202/96, com referência ao IRS de 1995, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.

4 — Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unicidade da Administração Pública.

Recurso n.º 26 043; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Dalila Gomes Barbosa; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1a Instância de Viana do Castelo, que julgou procedente a impugnação judicial, deduzida por DALILA GOMES BARBOSA contra a liquidação de IRS de 1995, consequentemente a anulando.

Fundamentou-se a decisão no Acd. da Secção de Contencioso Tributário deste STA, de 15/12/99, rec. 24.305, tirado por todos o juízes nos termos do disposto nos arts. 23.º n.º 5 e 34.º n.º 4 do ETAF, segundo o qual a legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente, não cabendo à Administração Fiscal defini-los, sendo que, até à entrada em vigor do Dec-Lei 202/96, de 23 Out, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para o comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo Dec-Lei 341/93, de 30 de Set, pelo que o atestado médico junto aos autos foi produzido ao abrigo e em conformidade com aquela TNI e, portanto, os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica terão de se impor ao Fisco.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 - O atestado médico, junto aos autos, é um acto meramente instrumental, um mero meio de prova pericial, não constituindo, só por si, um acto administrativo (destacável) que seja fonte de um direito e benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (cf. art. 120.º do C.P.A.) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora, haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (art. 2.º, n.º 1 da Lei n.º 9/89, de 2.5).

2 - A administração fiscal, é a competente para interpretar e aplicar a lei tributária, recorrendo inclusive, a juízos de experiência técnica para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do n.º 5 do art. 44.º do E.B.F.

3 - 0 teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contido nos arts. 25.º/3, 80.º/6 do C.I.R.S. e 44.º/5 do E.B.F. coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita à comprovação devida da incapacidade relevante para efeitos fiscais, sendo que do atestado médico não resulta provado que o critério utilizado na avaliação da incapacidade foi o que a lei fiscal entende como correcto.

4 - Para essa "comprovação devida", o que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

5 - Antes do D.L. n.º 202196, 23-10 - cf. art. 5.º/3 -- não havia disposição legal que atribuísse aos actos de verificação e certificação de incapacidades, para efeitos de IRS, como é o caso, a natureza de actos constitutivos de direitos, indispensável para que eles produzissem certos e determinados efeitos, sendo que o atestado médico junto aos autos é anterior àquele decreto-lei.

6 - O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar à formação de "caso decidido ou resolvido" quanto à questão dos efeitos jurídicos do atestado em causa, sendo que a administração fiscal não revogou tal acto, não o arguiu de falso, nem lhe retirou eficácia, antes reconduziu esta aos precisos limites que decorressem dos critérios utilizados na sua produção.

7 - As situações pessoais e familiares relevantes para a tributação em sede de irs reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (art. 14.º, n.º 7 do CIRS), pelo que a incapacidade certificada deveria ser "devidamente comprovada" nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o art. 119.º do CIRS e os arts. 56.º e 89.º, *ex vi* art. 2.º/5 do CPA.

8 - A administração fiscal tem o poder-dever de interpretar e integrar a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9 - A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n.º 5 do art. 44.º do EBF que deve ser interpretada e integrada por via dos conceitos estruturantes decorrentes da Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação de Integração das Pessoas com Deficiência (Lei n.º 9/89, de 2.5), tal como fez a administração no caso *sub judice*.

10 - A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G. de Saúde interpretou coerentemente - tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão "devidamente comprovada pela entidade competente" contida nos arts. 25.º/3, 80.º/6 do CIRS e 44.º/5 do E.B.F.

11 - A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada (art. 266.º/2 da CRP art. 17.º al. a) do CPT e art. 3.º/1 do CPA), sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts. 13.º, 71.º/1, 103.º/1 e 104.ºI1 da CRP - o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como no caso da hipovisão em causa, essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5, 3.º parágrafo do preâmbulo do CIRS).

12 - Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação -aplicação dos arts. 25.º/3 e 80.º/6 do CIRS e 44.º/5 do EBF.

Termos em que, concedido provimento ao recurso, deve a douta sentença recorrida ser revogada e a impugnação julgada improcedente."

O Exm.º magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, sendo-se por reproduzida a matéria de facto fixada na instância recorrida arts. 713.º n.º 6 e 726.º do CPCivil.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a da aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do grau de 6% e que aquela seja devidamente comprovada pela entidade competente cf. art.ºs 25.º n.º 3 e 80.º n.º 6 e44.º n.º 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1995.

A Lei 9/89, de 2 Maio, fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de "pessoa com deficiência" e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, bem assim, dever o sistema fiscal "consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade" - art. 25.º

Por sua vez, o Dec-Lei 341/93, de 30/09 aprovou a TNI, que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cf. o respectivo preâmbulo era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec-Lei n.º 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiências para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se - Cfr. o respectivo preâmbulo - a necessidade tanto de explicitar a competência para a avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto não fosse criada uma nova e específica), para o que se tornava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis, só relevando agora a "disfunção residual", devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec-Lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham - n.º 5 al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15%.

E foi portanto, nesta perpectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, não tem cobertura legal - está em causa repete-se, o IRS de 1995.

O *punctum saliens* da questão está, pois nos termos expostos, na falta de lei, na não vigência, ao tempo -1995 -, do falado Dec-Lei 202/96.

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

Sem custas.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

IRS. Deficiência por incapacidade. Benefício fiscal.

Doutrina que dimana da decisão:

O Dec-Lei 202/96, de 23-10, que adaptou a anterior TNI e estabeleceu, em anexo, as Instruções Gerais, constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passou a dar relevância à disfunção residual, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual, após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela — nº 5 al. e) das ditas Instruções, não é aplicável à liquidação de IRS, referente ao ano de 1995.

Recurso n.º 26 050. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Virgílio Manuel da Costa Viana e mulher; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana de Castelo, julgou procedente a impugnação de IRS de 1995 e anulou a liquidação na parte referente à não consideração da deficiência de que o impugnante era portador.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. O atestado médico, junto aos autos, é um acto meramente instrumental, um mero meio de prova pericial, não constituindo, só por si, um acto administrativo (destacável) que seja fonte de um direito a benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (cf. art. 20º do C.P.A.) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (art. 2º, nº 1 da Lei nº 9/89, 2.5).

2. A administração fiscal, é a competente pare interpretar e aplicar e lei tributária, recorrendo inclusive, a juízos de experiência técnica, para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do nº 5 do art. 44º do EBF.

3. O teor da expressão "devidamente comprovaria pela entidade competente", contida nos arts. 25º nº 3, 80º nº 6 do C.I.R.S. e 44º nº 5 do E.B.F., coaduna -se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita à comprovação devida da incapacidade relevante para efeitos fiscais, sendo que do atestado médico não resulta provado que o critério utilizado na avaliação da incapacidade foi o que a lei fiscal entende como correcto.

4. Para essa "comprovação devida", o que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

5. Antes do D.L. nº 202/96, 23.10 - cf. art. 5º nº 3 - não havia disposição legal que atribuísse aos actos de verificação e certificação de incapacidades, para efeitos de IRS, como é o caso, a natureza

de actos constitutivos de direitos, indispensável para que eles produzissem certos e determinados efeitos, sendo que o atestado médico junto aos autos é anterior àquele decreto-lei.

6. O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar à formação de - "caso decidido ou resolvido" quanto à questão dos efeitos jurídicos do atestado em causa, sendo que a administração fiscal não revogou tal acto, não o arguiu de falso, nem lhe retirou eficácia, antes reconduziu esta aos precisos limites que decorressem dos critérios utilizados na sua produção.

7. As situações pessoais e familiares relevantes para e tributação em sede de IRS reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (artº 14º, nº 7 do CIRS), pelo que a incapacidade certificada deveria ser "devidamente comprovada" nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o art. 119º do CIRS e os arts. 56º e 89º, *ex vi* art. 2º nº 5 do C.P.A.

8. A administração fiscal tem o poder-dever de interpretar e integrar a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9. A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no nº 5 do art. 44º do E.B.R que deve ser interpretada e integrada por via dos conceitos estruturantes decorrentes da Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação de Integração das Pessoas com Deficiência (Lei nº 9/89, 2.5), tal como fez a administração no caso *sub judice*.

10. A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G. de Saúde interpretou coerentemente -, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão "devidamente comprovada pele entidade competente" contida nos arts. 25º nº 3, 80º nº 6 do C.I.R.S. e 44º nº 5 do E.B.F.

11. A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada (art. 266º nº 2 da C.R.P., art. 17º a1. a) do C.P.T. e art. 3º nº 1 do C.P.A.), sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts. l3º, 71º nº 1, 103º nº 1 e 104º nº 1 da C.R.P. - o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, cosmo na caso da hipovisão em causa, essa deficioncia é insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos, não se traduzindo, por isso, numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5., 3º parágrafo do preâmbulo do CIRS).

12. Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação - aplicação dos arts. 25º nº 3 e 80º nº 6 do CIRS e 44º nº 5 do E.B.F.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) A impugnante apresentou em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1995.

b) Nessa declaração consignou que era portador de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%.

c) O Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo proferiu um despacho cujo teor consta dos autos e que aqui se passa a reproduzir.

"Na declaração de rendimentos do ano acima referido foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% (..).

A avaliação daquela incapacidade foi efectuada durante um período em que eram aplicadas as instruções que a Direcção-Geral de Saúde dimanou para as suas delegações Regionais através da Informação 63/DSO de 200804, mandando proceder à aplicação da al. C) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Dec.-Lei 341/93 de 30/09, em determinadas situações mencionadas no seu capítulo V.

Aquelas instruções foram, porém, revogadas através da circular normativa nº 22/DSO de 15 de Dezembro, deixando de aplicar - se, a partir daquela data, a referida al. c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela de Incapacidades.

Apesar de notificado para tal não fez prova de que, à luz da nova aplicação da referida Tabela Nacional de Incapacidades, mantinha, em 95.12.31, um grau de incapacidade que lhe permita beneficiar do disposto no art. 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Nesta conformidade procedo à alteração dos elementos declarados. Notifique. "

d) Este despacho foi notificado à impugnante.

e) Na sequência foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que se dá por reproduzida e que ora se encontra sob impugnação.

f) Como comprovativo da incapacidade permanente que alega o impugnante apresentou o atestado médico cuja cópia consta dos autos e que se dá aqui por reproduzido no seu teor.

3. O acórdão recorrido, apreciando a actuação da AF, ao não considerar, para efeitos de benefício fiscal, em sede de IRS, o atestado médico apresentado pelo impugnante e ao exigir que este apresentasse novo atestado médico, emitido em data posterior a 15-12-1995, isto é a partir da circular normativa nº 22/DSO, que alterou o critério de avaliação das incapacidades e antes da publicação do DL 202/96, de 23-10 e que o mesmo impugnante não apresentou o atestado exigido, pronunciou-se pela ilegalidade do acto tributário da liquidação impugnado.

Sobre a questão em apreciação nos presentes autos pronunciou-se já esta Secção, com intervenção de todos os juízes que a constituem, no Ac. de 15-12-99, Rec. 24.305.

Apesar de o relator do presente acórdão ter votado vencido naquele passou a entender, posteriormente, acompanhar a tese vencedora.

Importa, por isso, sintetizar a argumentação que nos parece mais relevante e nomeadamente a constante do Ac. desta mesma secção de 12-1-2000, Rec. 24.439, que, de perto, passaremos a acompanhar.

A questão em apreciação no presente recurso prende -se com a determinação do regime legal aplicável, em sede de IRS, aos sujeitos passivos portadores de deficiência permanente que implique uma incapacidade igual ou superior 60% e que seja devidamente comprovada pela entidade competente, referentemente ao imposto de 1995.

A Lei nº 9/89, de 02-05, que fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definiu os seus objectivos e estabeleceu os conceitos de "pessoa com deficiência" e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, ainda, dever o ,sistema fiscal "consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade" conforme resulta do seu art. 25º.

O Dec.-Lei 341/93, de 30-09, que aprovou a TNI, reportando -se à avaliação dos danos em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais passou a ser utilizada para outros fins e nomeadamente para a determinação de certos benefícios fiscais.

O Dec.-Lei 202/96, de 23-10, que estabeleceu o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio criar normas específicas para tal avaliação. O seu preâmbulo dá conta da necessidade de explicitar a competência para avaliação daquelas incapacidades bem como de criar normas de adaptação da anterior TNI, enquanto não fosse criada uma nova e específica. Acrescentava, ainda, que se tornava necessário proceder a actualização dos procedimentos adoptados no âmbito da avaliação das indicadas incapacidades.

Nas "Instruções Gerais", publicadas em anexo a este diploma legal, consagram-se os princípios que devem ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis. Por força destas só releva, agora, a "disfunção residual", devendo, na determinação final da incapacidade, sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder à disfunção residual, após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela [cfr. nº 5, e)].

Esta exigência não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo Dec.-Lei 341/93.

Com efeito as suas Instruções Gerais dispunham [cfr. nº 5, al. c)] que, quando a respectiva função fosse substituída, no todo ou em parte, par 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%.

Foi no âmbito destas disposições normativas que foi emitido o atestado a que se referem os presentes autos e daí que a exigência feita pela Administração Fiscal de um novo atestado, nos termos do Dec.-Lei 202/96, não tenha cobertura legal já que estamos perante o IRS referente ao ano de 1995.

Este diploma legal, que entrou em vigor em 30-11-1996, estabelece, no art. 7º nºs 1 e 2, que se aplica "com as devidas adaptações, aos processos em curso".

Como o mesmo diploma estabeleceu o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência apenas se tornou aplicável aos processos de avaliação da incapacidade, cujo acto conclusivo era a emissão do atestado, ou o reconhecimento da incapacidade ou deficiência.

Não era, por isso, aplicável aos demais processos consequentes àquele processo de avaliação de incapacidade.

A avaliação das ditas incapacidades sendo da competência da ARS não pode a Administração Fiscal questioná-las dado o princípio da unicidade da Administração Pública.

Do exposto resulta que improcedem as conclusões do presente recurso.

A decretada anulação terá por medida a consideração da apontada deficiência ou incapacidade.

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

Sem custas.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Almeida Lopes — Ernâni Figueiredo* (vencido, conforme declaração de voto anexa).

Declaração de voto

Vencido, porque o acto de exame ou avaliação médica é um acto instrumental, acto de prova, onde não está presente a operância funcional que caracteriza o acto administrativo autónomo, prejudicial em relação ao reconhecimento do benefício.

É assim que a lei o qualifica na expressão dos arts. 25º/3 do CIRS e 44º/5 do EBF quando se lhe refere -" devidamente **comprovada** pela entidade competente"; o que significa que a entidade médica habilitada tecnicamente opera no acto comprobatório no domínio da instrução, com efeitos meramente procedimentais e não na produção de actos principais de um procedimento decisório ([1]).

Actos bem diferentes deste serão os qualificativos de direito, como, por exemplo, os que assimilam certos agentes administrativos a agentes do pessoal diplomático ou os que se compreenderem no âmbito da disciplina imposta por certas entidades, caso da Inspecção de; Seguros e Banco de Portugal, cuja determinação basta para dar por constituídas provisões para efeitos de dedução tributária.

E, em geral, os actos da competência própria de certos órgãos, ora integrados na ordem hierárquica da AF, ora de serviços diferentes, ora ainda de serviços auxiliares da AF, no campo dos chamados *actos prejudiciais,* onde é possível descortinar *autonomia* processual relativamente ao acto prejudicado, bem patente na impugnabilidade directa daqueles e independente da deste.

Havendo, então, dever de conformação pela Administração Fiscal ([2]) pelo conteúdo dos actos prejudiciais, fundado na *preclusão processual* das questões neles versadas, o que não ocorre *in casu,* onde a lei não conferiu competência própria a órgão técnico da especialidade médica para qualificar a realidade da deficiência de forma definitiva e indiscutível ([3]), limitando-se a exigir a comprovação desta para sujeitar o seu resultado a simples operação lógica a ser feita pela Administração.

E, outrosim, não criou *in casu,* o mínimo procedimento, mesmo que rudimentar, nem meios de impugnação acessíveis não só aos particulares, mas também aos órgãos da AF, que conferissem ao acto outra força vinculante que se impusesse à AF.

O campo aqui é o aliás genérico das *situações jurídicas instrumentais* ([4]), inseridas num *"procedimento administrativo, onde tem apenas uma função instrumental e pré ordenada à produção do acto final"* ([5]), as que têm por finalidade habilitar a AF a decidir sobre a constituição

---

([1]) Cf, Código do Procedimento Administrativo, 2ª ed. de Esteves de Oliveira, Costa Gonçalves e Pacheco de Amorim, p. 556, onde os AA sublinham que exames médicos para efeitos similares (reforma, aposentação) não podem,.em princípio, ser considerados actos administrativos.

([2]) Cf., de Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, p. 253.

([3]) Cf., aut. e ob. citados, a p. 254.

([4]) Cf. aut. e ob. citados, a p.145.

([5]) Cf. Gomes Canotilho, em anot. na RLJ 123º/117.

da obrigação tributária, a qual está limitada ao resultado da *prova necessária* (6) fornecida pelo atestado médico, a apresentar pelo particular de acordo com o *dever de colaboração* que impende sobre ele (7).

Convirá, ainda, frisar, que se fosse outro o enquadramento legal deste acto, que não o considerado de meramente preparatório, na modalidade de acto instrutório ou de aquisição, isto é, se fosse de entendê-lo como acto autónomo e prejudicial que qualificasse a deficiência de uma forma definitiva e indiscutível, mesmo assim, porque o conteúdo da decisão não contende com a aplicação (ou não) de instrumentos correctivos da deficiência, limitando-se a declará-la e ao seu grau, sempre aquela determinação (da disfunção residual) seria alheia ao objecto do dever de conformação que à Administração Fiscal assiste.

Como tal, sempre à Administração Fiscal era lícito exigir novo atestado certificativo de outra avaliação médica, de acordo com os critérios que aquela entretanto fixasse, pois é ela que compete o preenchimento do conceito indeterminado de invalidez permanente, relevante para efeitos de dedução no IRS aos rendimentos de trabalho e outros efeitos ligados a este imposto.

Assim concederia provimento ao recurso.

Ernâni Figueiredo.

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

IRS. BENEFÍCIO FISCAL POR DEFICIÊNCIA. LEI APLICÁVEL. EXIGÊNCIA DE NOVO ATESTADO MÉDICO COMPROVATIVO DA DEFICIÊNCIA DECLARADA.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Antes da vigência do Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, a prova da incapacidade física relevante para efeitos de IRS podia ser feita mediante atestado emitido pela autoridade regional de saúde.

2 — A Administração Fiscal não podia recusar efeitos a esse atestado, a pretexto de ter sido emitido segundo um critério entretanto abandonado pelas autoridades de saúde, e exigir outro atestado, de acordo com o critério posteriormente por elas adoptado, a não ser que se estribasse na ilegalidade do critério utilizado para avaliar a incapacidade.

3. — Os processos a que se refere o artigo 7º nº 2 do Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, para dizer que o diploma se aplica aos processos em curso, são os administrativos de avaliação e certificação da incapacidade, e não os fiscais, ou outros, em que devam retirar -se efeitos da incapacidade atribuída.

(6) Cf. aut. e ob. citados, p. 150.
(7) Cf. aut. e ob. citados, a p.162.

Recurso n.º 26071, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrido Rui Manuel do Espírito Santo Nina e Maria Helena Moura Ribeiro Nina e de que foi relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo que julgou procedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1995 deduzida por **RUI MANUEL DO ESPÍRITO SANTO NINA e MARIA HELENA MOURA RIBEIRO NINA,** residentes em Meadela, Viana do Castelo.

Formula as seguintes conclusões:

1.

O atestado médico, junto aos autos, é um acto meramente instrumental, um mero meio de prova pericial, não constituindo, só por si, um acto administrativo (destacável) que seja fonte de um direito a benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (cf. art. 120º do C.P.A.) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora, haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (art. 2º, nº 1 da Lei nº 9/89, de 2.5).

2.

A administração fiscal, é a competente para interpretar e aplicar a lei tributária, recorrendo inclusive, a juízos de experiência técnica, para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do nº 5 do art. 44º do E.B.F.

3.

O teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contida nos arts. 25º/3, 80º/6 do C.I.R.S. e 44º/5 do E.B.F., coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita à comprovação devida da incapacidade relevante para efeitos fiscais, sendo que do atestado médico não resulta provado que o critério utilizado na avaliação da incapacidade foi o que a lei fiscal entende como correcto.

4.

Para essa "comprovação devida", o que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

5.

Antes do D.L. nº 202/96, 23-10, - cf. art. 5º/3 - não havia disposição legal que atribuísse aos actos de verificação e certificação de incapacidades, para efeitos de IRS, como é o caso, a natureza de actos constitutivos de direitos, indispensável para que eles produzissem certos e determinados efeitos, sendo que o atestado médico junto aos autos é anterior àquele decreto-lei.

6.

O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar à formação de "caso decidido ou resolvido" quanto à questão dos efeitos jurídicos do atestado em causa, sendo que a administração fiscal não revogou tal acto, não o arguiu de falso, nem lhe retirou eficácia, antes reconduziu esta aos precisos limites que decorressem dos critérios utilizados na sua produção.

7.
As situações pessoais e familiares relevantes para a tributação em sede de IRS reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (art. 14º, nº 7 do CIR.S.), pelo que a incapacidade certificada deveria ser "devidamente comprovada" nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o art. 119º do CIR.S. e os arts. 56º e 89º, *ex vi* art. 2º/5 do C.P.A..
8.
A administração fiscal tem o poder -dever de interpretar e integrar a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.
9.
A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no nº 5 do art. 44º do E.B.F. que deve ser interpretada e integrada por via dos conceitos estruturantes decorrentes da Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação de Integração das Pessoas com Deficiência (Lei nº 9/89, 2.5), tal como fez a administração no caso *sub judice.*
10.
A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G. de Saúde interpretou coerentemente - tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão "devidamente comprovada pela entidade competente" contida nos arts. 25º/3, 80º/6 do C.I.R.S. e 44º/5 do E.B.F.
11.
A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada (art. 266º/2 da C.R.P., art. 17º ai. a) do C.P.T. e art. 3º/1 do C.P.A.), sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts. 13º, 71º/1, 103º/1 e 104º/1 da C.R.P. - o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como na caso da hipovisão em causa, essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos, não se traduzindo, por isso, numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5., 3º parágrafo do preâmbulo do C.I.R.S.
12.
Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação aplicação dos arts. 25º/3 e 80º/6 do C.I.R.S. e 44º/5 do E.B.F.".
1.2. Não há contra-alegações.
1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, conforme "jurisprudência firmada na Secção".
1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.
2. A matéria de facto vem assim fixada:
"a) Os impugnantes apresentaram em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1995.
b) Nessa declaração consignaram que a impugnante era portador de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%.
c) O Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo proferiu um despacho cujo teor consta dos autos e que aqui se passa a reproduzir:
"Na declaração de rendimentos do ano acima referido foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% (...).

A avaliação daquela incapacidade foi efectuada durante um período em que eram aplicadas as instruções que a Direcção-Geral de Saúde dimanou para as suas delegações Regionais através da Informação 63/DSO de 26/08/94, mandando proceder à aplicação da al. C) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Dec.-Lei 341/93 de 30/09, em determinadas situações mencionadas no seu capítulo V.
Aquelas instruções foram, porém, revogadas através da circular normativa nº 22/DSO de 15 de Dezembro, deixando de aplicar-se, a partir daquela data, a referida al, c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela de Incapacidades.
Apesar de notificado para tal não fez prova de que, à luz da nova aplicação da referida Tabela Nacional de Incapacidades, mantinha, em 95.12.31, um grau de incapacidade que lhe permita beneficiar do disposto no art. 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.
Nesta conformidade procedo à alteração dos elementos declarados.
Notifique."
d)
Este despacho foi notificado aos impugnantes.
e)
Na sequência foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que se dá por reproduzida e que ora se encontra sob impugnação.
f)
Como comprovativo da incapacidade permanente que alega a impugnante juntou o atestado médico que se encontra nos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido".
3.1. De acordo com a matéria de facto provada, os recorridos apresentaram à Administração Fiscal, com a declaração de IRS do ano de 1995, um atestado emitido pela autoridade de saúde regional certificando sofrer a recorrida de deficiências que, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro, lhe conferem um grau de incapacidade igual ou superior a 60%. Pretendiam com isso os recorridos que fossem atendidos, na liquidação, os benefícios fiscais concedidos pela lei aos deficientes.
É que a Lei nº 9/89, de 2 de Maio, estabelece que "o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem ás pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade", visando, assim, impor a concretização, no âmbito fiscal, dos direitos e garantias constitucionalmente conferidos aos deficientes. Nesta mesma linha de actuação, o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) consagra, no seu artigo 44º nº 1, uma isenção de tributação em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares de metade de determinados rendimentos dos deficientes; o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) beneficia-os com um limite à dedução superior à comum aos rendimentos do trabalho dependente (artigo 25º nº 3) e com um limite mais elevado de dedução à colecta (artigo 80º nº 6). O EBF diz-nos, no artigo 44º nº 4, que é deficiente "aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%", expressão que, mutatis mutandis, é repetida pelo CIRS nos referidos artigos 25º nº 3 e 80º nº 6.
A Administração Fiscal notificou os recorridos para apresentarem novo atestado médico emitido segundo o critério estabelecido pela

circular normativa nº 22/DSO, de 15 de Dezembro e, perante a sua inércia, procedeu à correcção dos elementos declarados, liquidando imposto sem considerar aquele benefício [alíneas c), d) e e) da matéria de facto].

3.2. Aponte-se, preliminarmente, que estamos perante um processo judicial que visa a anulação de um dado acto tributário, fundando-se essa pretensão na ilegalidade que a tal acto os impugnantes assacam. A tarefa dos tribunais resume -se, assim, a sindicar a (i)legalidade do acto, tal qual ele foi praticado - com os seus fundamentos de facto e de direito - à luz da disciplina legal que lhe preside, na(s) vertentes) apontada(s) pelos impugnantes.

3.3. Pelo que se deixou escrito em 3.1., supra, já se vê que a Administração Fiscal, com o seu relatado procedimento, não questionou a competência da autoridade de saúde que emitiu o atestado ,para certificar a invalidez pressuposto do gozo do benefício fiscal em causa. Pelo contrário, a circular nº 28/90 da DGCI revela com clareza que é seu entendimento serem meios adequados para provar a incapacidade a declaração emitida pelas Administrações Regionais de Saúde e pelos Centros de Saúde.

Nem lhe apontou vício substancial ou formal que entendesse afectar o seu valor probatório.

Numa palavra, não questionou a força probatória do dito atestado. Antes, o despacho do director distrital de finanças esclareceu saber que tal atestado havia sido passado segundo o critério ao tempo vigente, porque divulgado pela Direcção-Geral de Saúde, e posteriormente abandonado, razão por que pretendia novo atestado, emitido, porventura, pela mesma autoridade de saúde, mas já ao abrigo do critério por que o primeiro adoptado fora substituído.

Assim sendo, não estamos, como à primeira vista pode parecer, perante uma questão meramente probatória, isto é, não se dá o caso de a Administração Fiscal entender que o atestado apresentado pelos recorridos não comprovava devidamente a deficiência invocada, pretendendo, por isso, melhores elementos de prova. O que pediu foi um atestado passado segundo um dado critério, e não considerou o apresentado, por supor ter sido emitido de acordo com outro critério.

Fosse a questão apenas probatória, não seria duvidosa a possibilidade de a Administração Fiscal exigir do pretendente a beneficiário outros elementos de prova, quando entendesse insuficientes ou inadequados os apresentados. A lei exige que a invalidez, para produzir efeitos fiscais, além de permanente e não inferior a 60%, seja devidamente comprovada pela entidade competente. Mas não diz qual é essa entidade, nem indica o meio próprio e suficiente para a prova. Deste modo, poderia acontecer que a Administração Fiscal entendesse não ser a autoridade que emanara o documento apresentado pelos recorridos a competente para o efeito, ou que esse documento não satisfazia as exigências formais e (ou) substanciais para comprovar "devidamente" o pressuposto do benefício fiscal.

Já se viu que não foi o sucedido. O que, no caso, aconteceu, foi que a Administração Fiscal desatendeu o atestado apresentado pelos recorridos por o critério que (supõe) presidiu à avaliação ter sido alterado pela Direcção-Geral de Saúde, e entender exigível um atestado conforme ao novo critério.

3.4. Ainda aqui poderia haver razão justificativa da atitude da Administração Fiscal. Mas essa razão não podia ser senão uma: a desconformidade do critério usado no atestado junto pelos recorridos com o da lei.

Na verdade, é à Administração Fiscal, e não a outrem, que compete a verificação de que a incapacidade está devidamente certificada pela autoridade competente, seja ela qual for, e retirar daí as legais consequências em sede de benefícios fiscais. Cabe -lhe, portanto, o controlo formal e substancial do documento que para prova da incapacidade lhe seja apresentado. Em consequência, pode exigir outra prova se concluir, não só que esse documento não é emanado por entidade competente, como que ele não está formalmente perfeito, ou que utilizou, para certificar o que certifica, um critério inadequado. Seria o caso de se ver confrontada por atestado emitido por médico do sector privado de saúde, de lhe ser apresentado um atestado não datado, de nele vir afirmado que a incapacidade fora avaliada ao abrigo de uma lei revogada. . .

Ora, a lei vigente em 1995, ano em que os recorridos pretendiam ver reflexos fiscais da incapacidade verificada, e em que foi emitido o atestado médico, era omissa quanto aos critérios de avaliação da incapacidade. Mas nem por isso se pode entender que deixava ao critério discricionário da Administração a normação procedimental a seguir para estabelecer o grau de incapacidade fiscalmente relevante, e a valoração deste. Além do mais, estamos perante matéria de benefícios fiscais, sujeita aos princípios da legalidade e da tipicidade, pelo que não é razoável admitir que o legislador tenha pretendido deixar à discricionariedade da Administração o critério de atribuição de incapacidade. E menos a Administração Fiscal, à qual claramente falta vocação para o efeito, parecendo claro que o legislador do EBF e do CIRS, ao referir-se à "entidade competente" para a comprovar, se refere a uma Administração outra que não a Fiscal. Do modo como se organiza a nossa Administração Pública, parece evidente que foi à Administração de Saúde que se quis devolver a certificação da incapacidade fiscalmente relevante, já que é ela que dispõe dos meios e do saber adequados. Também assim mesmo entendeu a Administração Fiscal, em cuja circular nº 28/90 se diz serem aceites os atestados emitidos pelos serviços de saúde.

É, pois, à Administração de Saúde, aceite como é a sua competência para certificar a incapacidade relevante no campo fiscal, que cabe encontrar os critérios legais capazes de a ordenar na fixação da incapacidade. Não lhe estando atribuída discricionariedade na matéria, impõe-se-lhe buscar na lei o modo de preencher os conceitos indeterminados contidos naquilo que lhe cabe certificar: o grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%. Para tal não dispõe de outra tabela de referência que não seja a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro, ainda que a sua inicial vocação nada tenha a ver com o domínio fiscal, mas com a reparação dos danos emergentes dos acidentes de trabalho e das doenças profissionais. Todavia, porque o legislador, dispondo sobre consequências fiscais da invalidez, não preencheu o critério de atribuição dessa invalidez, esse seria o que tinha que adoptar-se.

Como, de resto, aconteceu e não é questionado, revelando a matéria de facto apurada que a Direcção-Geral de Saúde emitiu, a propósito, e por duas vezes, instruções internas neste sentido.

Não nos importa se a Direcção-Geral de Saúde, ao divulgar, primeiro, um critério, e depois, ao corrigi-lo, interpretou bem a lei. O acto administrativo sob exame é o praticado pela Administração Fiscal, e só esse, e o seu sentido não foi determinado por ela entender ilegal a actuação da autoridade que emitiu o atestado aqui em causa.

A Administração Fiscal aceita que o atestado apresentado pelos recorridos comprova a incapacidade fiscalmente relevante antes da correcção possível de fazer com próteses, mas julga ser de exigir um atestado comprovativo do grau de incapacidade após correcção. Toda a questão está em saber se é legal esta exigência.

Cumpre, antes de mais, notar que não vem provado que a deficiência atestada consista em hipovisão, que é a deficiência oftalmológica motivadora das duas circulares (ofício-circular nº 15559 e circular normativa nº 22/DSO) da Direcção-Geral de Saúde. Não se sabe, pois, se a incapacidade de que sofre a recorrida é ou não susceptível de redução por meios correctivos.

O que se sabe é que, à luz da Tabela Nacional de Incapacidades, (que, diga-se de passagem, manda atender à correcção da incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica de hipovisão, pelo ponto 5 das Instruções anexas), tem uma deficiência de carácter permanente que lhe confere um grau de incapacidade igual ou superior a 60%.

De tudo o que já se disse resulta a conclusão a tirar: o atestado médico apresentado pelos recorridos comprova a existência do pressuposto de que depende o benefício fiscal em causa. Não sendo questionado, como não foi, o seu valor probatório, quer em razão da competência da autoridade que o emitiu, quer em razão da forma, quer em razão do critério, por não ser o legal, a Administração Fiscal não podia deixar de ter por verificado o dito pressuposto, actuando em conformidade.

Ao exigir um outro documento, e desconsiderar o que lhe foi apresentado, denegando o benefício fiscal pretendido, a Administração agiu como se lhe coubesse definir o critério legal de verificação e mensuração de incapacidade, excedendo as forças que tem.

3.5. O que até agora se disse não considera o Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, que veio estabelecer o regime de avaliação de incapacidade de pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei destinados àqueles que, "por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da capacidade, pode estar considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais, tendo em conta a idade, o sexo e os factores sócio-culturais dominantes" do nº 1 do artigo 2º da Lei nº 9/89, de 2 de Maio.

Neste decreto-lei se confirma que, no entendimento do legislador de 1996, a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência, antes e depois deste diploma, não pode ser feita por apelo a outra tabela de referência que não a Tabela Nacional de Incapacidades, reconhecendo-se a conveniência de adequar a sua utilização a um fim que não foi aquele que a inspirou, adoptando procedimentos ajustados ao fim em vista.

O diploma é inovador, entrando em vigor em 30 de Novembro de 1996, mas aplicando-se "aos processos em curso" - artigo 7º.

A aplicação dos critérios do Decreto-Lei nº 202/96 ao caso vertente - aliás, não reclamada pela recorrente implicaria a retroactividade do diploma, que a não tem, como é regra (artigo 12º do Código Civil), ainda que ele mesmo estabeleça que se aplica aos processos pendentes. Mas o decreto-lei sob exame não dispõe, directamente, sobre benefícios fiscais. Conforme ele mesmo expressa no seu artigo 1º, "estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência (. . .) para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (. . .)" para essas pessoas. Fiscais ou outros.

Deste modo, os "processos" referidos no seu artigo 7º nº 2 não podem ser senão os processos de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, independentemente do uso que, posteriormente, seja dado à certificação da incapacidade, e das consequências que em outros processos, designadamente, fiscais, dela hajam de retirar -se. O diploma aplica-se, pois, aos processos avaliativos de incapacidade em curso, ou seja, àqueles em que ainda haja que proceder à fixação de incapacidade. Mas não aqueloutros em que a incapacidade esteja validamente fixada pelas regras procedimentais anteriormente vigentes. Nem aos procedimentos fiscais, ou outros, em que hajam de ser retiradas consequências da incapacidade atribuída.

O que quer dizer que a Administração Fiscal, a entender-se que pretendeu aplicar ao caso as novas regras, contidas no decreto-lei nº 202/96, e que haviam sido "antecipadas" por via de circulares a ele anteriores, teria feito deste diploma legal aplicação retroactiva, quando ela não é permitida.

Improcedem, deste modo, todas as conclusões das alegações de recurso.

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

Sem custas.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Fonseca Limão — Mendes Pimentel.*

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 26072, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorridos Sérgio Bianchi Campos Mendanha e mulher. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

Sérgio Bianchi Campos Mendanha e mulher impugnaram no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo a liquidação de IRS relativa ao ano de 1995 invocando invalidez permanente superior a 60%.

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

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

1. O atestado médico, junto aos autos, é um acto meramente instrumental, um mero meio de prova pericial, não constituindo, só por si, um acto administrativo (destacável) que seja fonte de um direito a benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (cf. art. 120.º do C.P.A.) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora, haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (art. 2.º, n.º l da Lei n.º 9/89, 2/5).

2. A administração fiscal, é a competente para interpretar e aplicar a lei tributária, recorrendo inclusive, a juízos de experiência técnica, para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do n.º 5 do art. 44.º do E.B.F.

3. O teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contida nos arts. 25.º/3, 80.º/6 do C.I.R.S. e 44.º/5 do E.B.F. coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita à comprovação devida da incapacidade relevante para efeitos fiscais, sendo que do atestado médico não resulta provado que o critério utilizado na avaliação da incapacidade foi o que a lei fiscal entende como correcto.

4. Para essa "comprovação devida", que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

5. Antes do D.L. n.º202/96, 23-10 - cf. art. 5.º/3 - não havia disposição legal que atribuísse aos actos de verificação e certificação de incapacidades, para efeitos de IRS, como é o caso, a natureza de actos constitutivos de direitos, indispensável para que eles produzissem certos e determinados efeitos, sendo que o atestado médico junto aos autos é anterior àquele decreto-lei.

6. O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar à formação de "caso decidido ou resolvido" quanto à questão dos efeitos jurídicos do atestado em causa, sendo que a administração fiscal não revogou tal acto, não o arguiu de falso, nem lhe retirou eficácia, antes reconduziu esta aos precisos limites que decorressem dos critérios utilizados na sua produção.

7. As situações pessoais e familiares relevantes para a tributação em sede de IRS reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (art. 14.º, n.º 7 do C.I.R.S.), pelo que a incapacidade certificada deveria ser "devidamente comprovada" nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o art. 119.º do C.I.R.S.), e os arts. 56.º e 89.º, *ex vi* art. 2.º/5 do C.P.A.

8. A administração fiscal tem o poder-dever de interpretar e integrar a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9. A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n.º 5 do art. 44.º do E.B.F. que deve ser interpretada e integrada por via dos conceitos estruturantes decorrentes da Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação de Integração das Pessoas com Deficiência (Lei n.º 9/89, 2.5), tal como fez a administração no caso *sub judice.*

10. A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G. de Saúde interpretou coerentemente -, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo - a expressão "devidamente comprovada pela entidade competente" contida nos arts. 25.º/3, 80.º/6 do C.I.R.S.), e 44.º/5 do E.B.F.

11. A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada [art. 266.º/2 da C.R.P., art. 17.º al. a) do C.P.T. e art. 3.º/1 do C.P.A.], sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts.13., 71.º/1, 103.º/1 e 104.º/1 da C.R.P. - o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como na caso da hipovisão em causa, essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos, não se traduzindo, por isso, numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5., 3.º parágrafo do preâmbulo do C.I.R.S.), 12. Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação - aplicação dos arts. 25.º/3 e 80.º/6 do C.I.R.S.) e 44.º/5 do E.B.F.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para conhecer do recurso por ele não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio ela admitir que o recurso não versava exclusivamente matéria de direito, pedindo desde logo a remessa ao Tribunal Central Administrativo, caso este Supremo Tribunal Administrativo se considerasse incompetente em razão da hierarquia.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

a) Os impugnantes apresentaram em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1995.

b) Nessa declaração consignaram que a impugnante era portadora de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%.

c) O Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo proferiu um despacho cujo teor consta dos autos e que aqui se passa a reproduzir:

"Na declaração de rendimentos do ano acima referido foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% (. . .).

A avaliação daquela incapacidade foi efectuada durante um período em que eram aplicadas as instruções que a Direcção-Geral de Saúde dimanou para as suas delegações Regionais através da Informação 63/DSO de 26/08/94, mandando proceder à aplicação da al. C) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Dec.-Lei 341/93 de 30/09, em determinadas situações mencionadas no seu capítulo V.

Aquelas instruções foram, porém, revogadas através da circular normativa n.º22/DSO de 15 de Dezembro, deixando de aplicar-se, a partir daquela data, a referida al. c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela de Incapacidades.

Apesar de notificado para tal não fez prova de que, à luz da nova aplicação da referida Tabela Nacional de Incapacidades, mantinha,

em 95.12.31, um grau de incapacidade que lhe permita beneficiar do disposto no art. 44.º do Estatuto dos benefícios Fiscais.

Nesta conformidade procedo à alteração dos elementos declarados.

Notifique. ”

d) Este despacho foi notificado ao(s)(à)(s) impugnante(s).

e) Na sequência foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que se dá por reproduzida e que ora se encontra sob impugnação.

f) Como comprovativo da incapacidade permanente que alega, o(a)(s) impugnante(s) apresentou(aram) o atestado médico cuja cópias consta dos autos e que se dá aqui por reproduzida no seu teor.

Assentes tais factos apreciemos a situação.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

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

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta o recorrente, como refere o Ministério Público, que:

”11. A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada. . .sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional. . .o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como no caso da hipovisão em causa, essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos, não se traduzindo, por isso, numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito da rendimento. . .”, sendo que tal facto não foi dado como provado.

Como se alcança do probatório que se transcreveu, não se mostra nele dado como provado que a recusa fundamentada por parte da Administração Fiscal do atestado médico em causa era justificada, nem que a deficiência de hipovisão era insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos, nem que houvesse diminuição da capacidade contributiva. De onde terá de concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2.ª Secção).

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Vítor Meira* (relator) — *Mendes Pimentel. — António Pimpão* (com a declaração que não ocorre incompetência, em razão da hierarquia, pelo que votei vencido).

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto. Incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Insurgindo-se a recorrente, nas conclusões de alegações de recurso de sentença da 1ª instância para o STA, contra os factos insertos no probatório, perfila-se controvérsia em sede factual, em consequência falecendo à Secção de Contencioso Tributário do STA competência hierárquica para o conhecimento do mesmo recurso, radicando-se ela na Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 26 092. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Mariana da Silva Lisboa; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do TT de 1ª Instância de Aveiro que julgou procedentes os presentes embargos de terceiro deduzidos por Mariana da Silva Lisboa contra a penhora de imóvel efectuada pela RF de São João da Madeira na execução fiscal n.º 197.0/91 e apensos.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. A divida exequenda é de natureza fiscal, sendo da responsabilidade comum.

2. Não parece poder relevar para a execução fiscal, v.g., penhora e mais termos afins do pagamento da divida da responsabilidade do cônjuge marido da embargante o facto de este ser responsável subsidiário.

3. A legalidade e os efeitos do acto de reversão consideram-se prejudiciais e, portanto, decididos, pelo que não deverão ser chamados à colação nestes embargos.

4. A embargante não provou a posse, nem sequer a veio suscitar, mas outrossim invocar o seu direito de propriedade fundado numa declaração negocial que igualmente não está provada nos autos.

5. A embargante também não veio provar que a divida foi contraída na constância do matrimónio o que de todos não aconteceu, como se reconheceu na contestação se o foi dentro dos poderes de administração do seu cônjuge, se o foi em proveito comum da casa, se se trata de uma divida contraída no exercício do comercio e se assim sendo, não o foi em proveito comum do casal.

6. Na falta de provas e sendo a divida de natureza fiscal, a decisão parece incorrer em erro de direito, pelo que deve ser revogada.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que este STA é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento.

Levado este douto parecer ao conhecimento das partes, apenas a Rct. se pronunciou sobre ele, em termos concordantes, requerendo

logo a oportuna remessa dos autos ao Tribunal competente, a 2ª Secção do TCA.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Antes de mais, mister é debruçarmo-nos sobre a questão suscitada pelo EMMP. Sendo, aliás, de conhecimento oficioso, tem, efectivamente, prioridade sobre qualquer outra matéria e a sua eventual procedência prejudicará o conhecimento de outra qualquer questão artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

A instância julgou provados os seguintes factos:

A) Na execução fiscal n.º 197.0/91 e apensos, instaurada para cobrança de dividas de IVA e contribuições para a Segurança Social relativas aos anos de 1991 e 1992 da executada e devedora principal M. Elite Fábrica de Malhas e Peúgas, Lda, foi ordenada a reversão contra o responsável subsidiário e gerente daquela executada António Manuel da Silva Tavares;

B) Este é casado com a embargante desde 8.VI.1991, sob o regime de comunhão de adquiridos:

C) Em 25.V.1993, a embargante adquiriu, por compra, a fracção autónoma designada pela letra "L" do prédio urbano sito na Rua dos Bombeiros Voluntários de São João da Madeira, descrito na CRP sob o n.º 02389/92.09.03;

D) Aí a embargante fixou e desde então tem mantido a sua habitação e residência;

E) Sendo aí que tem instalada e organizada a sua vida doméstica;

F) Também aí dorme, confecciona e toma as suas refeições e recebe visitas de familiares e amigos;

G) A compra mencionada em C) foi pelo preço de 9 mil contos;

H) Quantia paga pela embargante com dinheiro que possuía desde data anterior à do seu casamento;

I) Conforme foi declarado e reconhecido pelo executado, seu marido na respectiva escritura pública outorgada em 25.V.1993, no Cartório Notarial de São João da Madeira;

J) A mencionada fracção foi penhorada em 24.IV.1995, na execução mencionada em A).

L) A embargante não figura como devedora nos títulos que servem de base à execução.

Antes este quadro factual, o tribunal *a quo* concluiu "que a embargante era possuidora, o que a recorrente não aceita, tampouco o seu direito de propriedade sobre a fracção penhorada - cfr. conclusão 4ª

Destarte, temos que o teor dos itens C) a H), *inclusive*, do probatório é rechaçado pela recorrente, donde que a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção do Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF.

É que a competência deste STA para apreciação dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância se cinge a matéria de direito, segundo o estatuído nos artigos 21º, 4, e 32º, 1, b), do ETAF e 167º do CPT (cfr., ainda, o artigo 280º do CPPT).

Em suma: instalada que está controvérsia sem sede factual, falece competência hierárquica a esta formação para o conhecimento do presente recurso *per saltum*, radicando-se a mesma no apontado Tribunal de 2ª Instância.

Termos em que, julgando-se procedente, na forma apontada, a questão prévia suscitada pelo Ministério Público, se declara esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso, competência que assiste aqueloutro Tribunal Superior.

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Almeida Lopes* (vencido, pois este STA é competente).

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

IRS. Regime dos Deficientes. Critério legal de determinação da incapacidade. Regime do DL. n.º 202/96, de 23/10. Aplicação da lei no tempo.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A situação pessoal dos sujeitos passivos relevante para efeitos da definição da sua situação tributária, em sede de IRS, é a existente no dia 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto.

2 — A incapacidade relevada pelo CIRS como pressuposto dos benefícios fiscais nele previstos integra essa situação pessoal.

3 — Deste modo os critérios técnico-legais de avaliação da incapacidade relevada fiscalmente são os que vigorarem no dia 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto.

4 — O critério estabelecido pelo DL. n.º 202/96, de 23/10, segundo o qual o coeficiente de incapacidade arbitrado dever ser o correspondente à disfunção residual após a aplicação dos meios de correcção ou de compensação aplica-se à determinação da incapacidade que integra a situação pessoal dos sujeitos passivos existente logo no primeiro dia 31 de Dezembro que sobreveio depois da sua entrada em vigor.

5 — A aplicação deste DL. n.º 202/96 ao ano de 1996 e segs. não corresponde a qualquer aplicação retroactiva das suas disposições, mas sim uma aplicação para o futuro.

6 — A atribuição de efeitos jurídicos à avaliação da incapacidade feita com base nos critérios anteriores à vigência do DL. n.º 202/96 para o apuramento da situação pessoal dos sujeitos passivos, ao nível da determinação da sua incapacidade fiscalmente relevante, no dia 31 de Dezembro posterior à sua entrada em vigor corresponderia a uma eficácia ultra-activa da lei anterior que só seria legítima se estivesse prevista.

7 — A administração fiscal pode exigir que os contribuintes lhe exibam os documentos comprovativos da incapacidade relevada para efeitos de benefícios fiscais em sede de IRS existente em 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto.

Recurso n.º 26113. Recorrentes: Luís Carlos Pinto de Meireles e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. Luís Carlos Pinto de Meireles e mulher Mónica Mendes Folhadela e Costa, ambos identificados nos autos, dizendo-se inconformados com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto (1.º Juízo, 2.ª Secção), de 26/01/2001, que julgou improcedente a impugnação judicial por eles deduzida contra a liquidação adicional do IRS de 1997, dela recorrem directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. Os recorrentes refutam o decidido e fundamentam a sua pretensão formulada no recurso nas razões condensadas nas seguintes conclusões que sintetizam o anteriormente alegado:

«1. O atestado de incapacidade em causa é válido formal e substancialmente.

2. Como tal é um acto administrativo constitutivo de direitos e irrevogável (art. 140.º do CPA).

3. O recorrido (quis dizer-se recorrente) apresentou junto da administração fiscal um atestado de incapacidade por hipovisão, emitido pela entidade competente para o efeito, pretendendo usufruir de um benefício fiscal previsto na lei ao tempo em que o reclamou (art. 25.º do CIRS e art. 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais).

4. A administração fiscal não concedeu ao recorrido (quis dizer-se recorrente) qualquer benefício fiscal por força da interpretação veiculada pela circular n.º 22/DSO da Direcção-Geral da Saúde.

5. A circular n.º 22/DSO da Direcção-Geral da Saúde é uma instrução administrativa com eficácia meramente interna.

6. A validade do atestado de incapacidade de que é detentor o impugnante não pode ser livremente definida pela DGCI nem pela DGS.

7. Os benefícios fiscais só podem ser criados e retirados por lei.

8. O Decreto-Lei n.º 202/96, de 23/10 aplica-se apenas aos processos de avaliação de incapacidade iniciados a partir da sua entrada em vigor, não sendo de aplicação retroactiva.

9. O acto tributário em causa está ferido de ilegalidade.

10. O Meritíssimo Juiz *a quo* fez uma incorrecta apreciação dos arts. 40.º, 42.º, 44.º e 47.º n.º 1 al. a) do CPT, 67.º n.º 2 do CIRS e 44.º do EBF e do Decreto-Lei 202/96, de 23/10».

3. A recorrida FAZENDA PÚBLICA não contra-alegou.

4. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto neste tribunal pronunciou-se, no seu parecer, pelo não provimento do recurso, na linha da jurisprudência deste STA que a decisão recorrida cita.

Com os vistos dos senhores juízes-adjuntos cumpre decidir.

B - A fundamentação.

5. A questão decidenda.

São duas as questões a resolver: uma é a de saber se os actos administrativos de verificação de incapacidade comprovados nos atestados de incapacidade emitidos pela administração de saúde anteriormente à vigência do DL. n.º 202196, de 23/10 são actos constitutivos de direitos irrevogáveis; a outra, a de saber se este DL. n.º 202/96 se aplica apenas aos processos de avaliação de incapacidade iniciados a partir da sua entrada em vigor.

6. A matéria de facto.

Por não controvertida e não haver lugar à sua alteração, dá-se aqui por assente a matéria de facto nos termos em que a mesma foi fixada pelo tribunal recorrido nos termos dos arts. 713.º n.º 6, 726.º, 749.º e 762.º n.º 1 do CPC.

7. O mérito do recurso Ao fim e ao cabo, o que se controverte é o regime de determinação do grau de invalidez permanente que há-de ser devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60% que constitui pressuposto legal da elevação dos limites de deduções ao rendimento de trabalho (art. 25.º n.º 3), da elevação dos limites de deduções à colecta (art. 80.º n.º 6) e da concessão dos benefícios fiscais previstos no art. 44.º n.º 5 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, em sede de IRS, regime esse referido ao tempo posterior ao início de vigência do DL. n.º 202/96, de 23 de Outubro.

Estamos perante benefícios fiscais, na acepção que deles nos dá o art. 2.º n.os 1 e 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, cuja concessão, prevista desde o início de vigência do CIRS, encontra fundamento nas razões de justiça social de "propiciar às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade" ([1]) que a nossa Constituição, desde a sua versão original, manda prosseguir com os cidadãos deficientes (art. 71.º).

Sendo benefícios fiscais, eles não existem fora do quadro de verificação dos respectivos pressupostos, tal como é afirmado pelo art. 11.º do EBF. Deste modo, e tendo em conta a sua natureza, o direito dos benefícios fiscais em causa apenas se coloca perante a ocorrência objectiva dos factos tributários cujos efeitos constitutivos da obrigação tributária impedem ou conformam. Não acontecendo os factos previstos na lei como fonte da obrigação de imposto não se coloca, também, a questão dos efeitos jurídicos que a concessão dos benefícios importa.

Nesta medida, a questão da existência concreta do benefício apenas se coloca quando e se existirem os factos tributários cujos efeitos constitutivos da obrigação de imposto modelam negativamente.

Sendo o imposto sobre o rendimento um tipo de imposto periódico, de repetição anual (art. 1.º do CIRS), também o respectivo facto tributário tem a mesma expressão temporal, concretizando-se este no devir ininterrupto durante o período balizado na lei dos elementos que o tipo tributário relevou como seus elementos constitutiva mente conformantes. Nesta perspectiva, se insere a prescrição legislativa de conferir relevo para efeitos da tributação em causa à situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos existente no último dia do ano a que o imposto respeita - 31 de Dezembro (art. 14.º n.º 7 do CIRS, aditado pelo art. 24.º n.º 2 da Lei n.º 65/90, de 28/12).

Assim sendo, o que releva para efeitos da definição da situação tributária dentro deste tipo de imposto, nela compreendidos os elementos negativos que influenciam a constituição da obrigação tributária e a expressão do seu montante - categoria onde se inserem os benefícios fiscais em causa - é a situação pessoal existente em 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto.

([1]) A este respeito o art.º 25.º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio, prescreve que: "O sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade".

Nesta perspectiva não se pode falar do direito a ver reconhecidos os benefícios fiscais enquanto não se tenha completado o devir completo do facto tributário. Por outro lado, constituindo os benefícios fiscais uma delimitação negativa da força constitutiva dos factos tributários, o seu reflexo será o que resultar da lei no momento em que o seu efeito negativo modelador haja de operar. Deste modo, o que releva é a lei que vigorar à data do último dia do ano a que respeita o imposto.

Constitui pressuposto do direito aos benefícios fiscais em causa que o sujeito passivo tenha um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%.

Ora, se antes, e face à inexistência de normas específicas para a avaliação de incapacidade fiscalmente relevante, a administração de saúde a quem competia determinar esse grau de incapacidade tinha de recorrer à Tabela Nacional de Incapacidades, tabela esta que tinha sido 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, segundo as palavras do próprio legislador no proémio do DL. n.º 202/96, de 23/10 - o que bem se compreende como forma de dar realização ao princípio da igualdade num domínio de prognose de algum modo sujeito a uma certa subjectividade de avaliação científica - , entendeu o legislador deste último diploma "estabelecer o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, tal como definido no art. 2.º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio, para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei para facilitar a sua plena participação na comunidade".

E, de entre as regras que este diploma estabeleceu, tendo em vista a realização do escopo enunciado, a observar na determinação do valor final da incapacidade, conta-se a afirmada na al. e) do n.º 5 do seu Anexo I, que tem por epígrafe Instruções Gerais, que é do seguinte teor:

"Sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela".

O legislador do DL. n.º 202/96 adoptou por critérios de determinação da incapacidade os coeficientes constantes da TNI, então vigente, mas afastou a consideração de quaisquer limites na determinação da incapacidade sempre que a disfunção possa ser atenuada ou compensada, ao contrário do que acontecia naquela TNI em que a redução da incapacidade, no caso de substituição, no todo ou em parte, através de prótese, poderia ser reduzida, mas não em limite superior a 15% ([2]).

"Quer dizer, o legislador do DL. 202/96 privilegiou como critério geral relevante de determinação da incapacidade, para os efeitos mencionados no seu art. 1.º, apenas a incapacidade residual após a aplicação de próteses e de ortóteses.

Sendo a situação pessoal fiscalmente relevante a existente em 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto e respeitando a incapacidade do sujeito passivo exactamente à essa situação pessoal no âmbito da deficiência, terá de ser à situação que então se verificar

([2]) Na verdade, a alínea c) do n.º 5 das Instruções Gerais desta TNI dispunha 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 superiora 15%.

neste domínio que se terá de atender para aferir do direito do contribuinte aos benefícios fiscais que vão assim delimitar negativamente o efeito jurídico omnicompreensivo que decorreria da verificação dos factos tributários.

Deste modo será também à lei que então estiver em vigor que estabeleça o regime e os critérios técnico-científicos de determinação da natureza e grau da incapacidade relevada na lei fiscal como pressuposto do direito aos benefícios que deve atender-se:

Não estamos assim perante qualquer aplicação retroactiva do DL. n.º 202/96, de 23/10, mas antes de fronte de uma aplicação da lei para o futuro, de acordo com o princípio geral de direito decorrente do princípio democrático e da tutela da confiança, firmado, entre o mais, nos arts. 12.º do C. Civil e 12.º da Lei Geral Tributária.

Ao contrário do defendido pelos recorrentes não poderá falar-se da existência de qualquer efeito jurídico consolidado consubstanciado na definição irrevogável de uma certa natureza e grau de incapacidade.

E, não poderá falar-se porque, como já se disse, a questão da existência e da relevância que a incapacidade possa alcançar no domínio tributário apenas se pode colocar quando pela ocorrência dos factos tributários haja de ser convocada a aplicação de norma que impeça ou atenue o âmbito dos efeitos constitutivos da obrigação tributária que a lei faz deles emergir.

Apelar à determinação da incapacidade feita anteriormente com o recurso a critérios técnico-científicos entretanto abandonados apenas seria juridicamente admissível se a lei previsse a aplicação ultra-activa do regime anterior ao abrigo do qual o exame de avaliação da incapacidade foi feito.

Ora, não existe norma que tenha determinado esta eficácia ultra-activa dos critérios de aferição da incapacidade fiscalmente relevante, pelo que vale a regra geral.

Por outro. lado, nem sequer a natureza dos benefícios em causa demanda o respeito pela definição que a administração de saúde haja feito da natureza e grau da incapacidade com aplicação dos critérios técnicos vigentes à data do exame. Na verdade, repetindo as palavras do acórdão de 23/05/2001, proferido no Proc. n.º 25 783:

"Por outro lado, não é viável configurar a situação anterior à lei nova como portadora de direitos adquiridos pelo contribuinte, a preservar dos efeitos modelados pela aplicação ultra-activa desta lei, porquanto os benefícios concedidos são permanentes, que não temporários, são puros, que não condicionados, nem convencionais ou paracontratuais, e é nestas figuras, que não naquelas que se acolhem os direitos adquiridos que não podem ser suprimidos por lei posterior" ([3]).

Tal é, de resto, o sentido que dimana do art. 10.º do EBF, o qual dispõe sobre a aplicação no tempo das normas sobre benefícios fiscais.

Não se coloca aqui qualquer questão de respeito pela validade formal ou substancial do atestado médico de incapacidade enquanto referido ao regime e critérios de aferição da natureza e grau de incapacidade aplicáveis no momento em que foi efectuado a avaliação médica e foi emitido o documento comprovativo do resultado desse exame. Enquanto referido a essa época, não o pôs em causa a administração. O que esta exigiu foi que o contribuinte apresentasse um atestado médico que comprovasse a avaliação da incapacidade segundo o critério normativo vigente ao tempo da constituição do

([3]) Cf. Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal,* II, págs. 412.

direito aos benefícios ou seja em vigor à. data de 1 de Dezembro do ano a que respeita o imposto - no caso, o ano de 1997.

Ora, de acordo com o exposto era então já aplicável à aferição da natureza e grau de incapacidade fiscalmente relevante o regime e critérios técnicos constantes do DL. n.º 202/96.

Segundo o prescrito no n.º 1 do art. 119.º do CIRS a administração fiscal podia exigir aos sujeitos passivos do IRS a apresentação de documentos comprovativos dos factos ou situações afirmados nas suas declarações, entre elas se contando a relativa ao grau e natureza da incapacidade susceptível de ser valorada fiscalmente.

Na verdade, diz-se aí que "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".

A circunstância da administração ter fundado a sua exigência do atestado médico comprovativo de avaliação feita com obediência ao critério normativo da relevância apenas da incapacidade residual por referência à Circular n.º 22/DSO da Direcção de Saúde é juridicamente irrelevante dado que, por um lado, os comandos normativos aplicados se equivalem aos constantes daquele DL. n.º 202/96 e o que releva no domínio do erro dos pressupostos de direito é a normatividade aplicada, que não a identificação apenas da sua fonte, e, por outro, não carecia, à luz dos princípios constitucionais do art. 268.º n.º 3 da CRP e dos arts. 19.º n.º 1 al. b) e 21.º n.º 1 do CPT então vigentes, esse acto sequer de ser fundamentado, em virtude de não ser, por si próprio, um acto que afectasse os direitos e interesses dos contribuintes, antes correspondendo a um acto de simples verificação dos elementos documentais que lhes serviram de suporte para fazer a declaração de rendimentos nos termos em que a fizeram.

Não existe assim qualquer violação do princípio da legalidade tributária na dimensão segundo a qual os benefícios fiscais estão sujeitos a reserva de lei formal da Assembleia da República [arts. 103.º n.º 2 e 165.º n.º 1 al. i) da CRP].

Assim, não tendo os recorrentes efectuado a demonstração de que a incapacidade declarada havia sido avaliada de acordo com os critérios vigentes à data em que segundo o tipo de imposto se define a situação tributária concreta dos contribuintes - no caso 31 de Dezembro de 1997 - ou seja, de acordo com as novas regras do DL. n.º 202/96 então vigente, não podia a administração fiscal considerar como demonstrada a incapacidade declarada.

Por tudo o exposto não merece censura a sentença que julgou improcedente a impugnação.

C - A decisão.

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar a douta sentença recorrida ([4]).

Custas pelos recorrentes, como 50% de procuradoria.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vítor Meira — Baeta de Queiroz.*

([4]) A posição segundo a qual a avaliação da incapacidade relevada em sede de IRS como pressuposto de benefícios fiscais deve ser efectuada segundo os critérios do DL. n.º 202/96 relativamente ao IRS do ano e 1996 e anos seguintes tem sido continuamente reafirmada pela jurisprudência desta Secção em numerosos casos idênticos que para sua apreciação a ela subiram e que por isso nos dispensamos de identificar.

Acórdão de 6 de Junho de 2001.

Assunto:

Infracções fiscais não aduaneiras. Prescrição. Regime legal aplicável.

Doutrina que dimana da decisão:

Declarada com força obrigatória geral a inconstitucionalidade das normas constantes dos artigos 2º e 5º n.º 2 do DL n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro (cfr. ac. do Tribunal Constitucional n.º 150/94, publicado na 1.ª Série do DR *de 30.03.94), é ao disposto nos atinentes artigos do DL n.º 433/82, de 27 de Outubro que importa atender para aferir da prescrição do procedimento judicial de transgressões fiscais entretanto qualificadas como contra-ordenações pelo novo RGIFNA.*

Recurso n.º 26 133. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Empresa de Transportes Rio Guadiana, L[da]. Relator: Ex[mo] Juiz Cons[o] Dr. Alfredo Madureira.

Acordam, em conferência, os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo tribunal Administrativo:

Inconformada com a decisão do TT de 1ª Instância de Faro que declarou a prescrição do procedimento relativamente ás transgressões imputadas à Recorrida Empresa de Transportes Rio Guadiana, Lda., (infracção ao disposto no art. 88º do C. do Imposto Complementar, referentes aos anos de 1982 e 1985, e fixadas em 10.000$00 e 15.000$00, respectivamente) e, consequentemente, não recebeu a acusação antes deduzida, dela interpôs recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Apresentou alegações e, pugnando pela revogação do julgado, formulou, a final, as seguintes conclusões:

1º À data da autuação do presente processo de transgressão não era de aplicar o regime jurídico das contra-ordenações estabelecido pelo DL n.º 433/82, de 27 de Outubro, porque;

2º Foi o DL n. º 20 A/90 de 15 de Janeiro, diploma que aprova o RJIFNA, que através do seu art. 3º veio equiparar as transgressões às contra-ordenações e que por tal motivo passaram a reger -se pelas normas constantes do regime jurídico por ele aprovado, sendo -lhe então aplicáveis, subsidiariamente, nos termos do art. 4 n.º 2 desse regime as disposições constantes da 1.ª parte do Dec.-Lei nº 433/82, de 27 de Outubro.

3º E o RJIFNA só entrou em vigor a 4-2-90.

4º Ora, nesta data, o processo de transgressão estava suspenso, nos termos do art. 105, al. c) do CPCI, por despacho do Sr. Chefe de Repartição de Finanças de Vila Real de Santo António, em virtude de ter sido deduzida impugnação judicial.

5º Suspensão que só cessa com o trânsito em julgado da decisão da impugnação, tal como estabelecia o art. 105 al. c) do C.P. C. e art. 35 nº 1 do C. P. T.

6º Tendo a impugnação sido decidida por Acórdão do Tribunal Central Administrativo em 31-10-2000, é inequívoco não ter ainda prescrito o procedimento judicial, ao contrário do afirmado pela douta sentença recorrida.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

E o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal pronunciou -se, depois, pela confirmação do impugnado julgado e consequente improvimento do recurso com base no sustentado entendimento de que com a entrada em vigor do RJIFNA a prescrição do procedimento voltou a correr e, assim, na data da sentença recorrida (e até na data da entrada em vigor do CPT) a prescrição já estava consumada.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sindicada decisão, considerando serem as transgressões imputadas à arguida reportadas aos anos de 1982 e 1985, a respectiva autuação de 15/12/87 e a impugnação judicial ter sido deduzida em 28/03/88 art. 105º e § 2º do CPCI), face ao disposto no art. 27º al. b) do Dec. Lei 433/82, de 27/10, que deu por aplicável à ajuizada situação face ao acórdão do Tribunal Constitucional publicado na 1.ª Série do *DR* de 30.03.94, declarou prescrito o respectivo procedimento por, à data daquela autuação, haver já decorrido o respectivo prazo prescricional.

É contra o assim decidido que se insurge a Recorrente nos termos das transcritas conclusões do seu recurso jurisdicional, sufragando entendimento de que o disposto no invocado DL n.º 20-A/90 não lograva aqui aplicação.

Mas não lhe assiste razão.

Na verdade e como se não deixou de acentuar, ainda que sumariamente, na sindicada decisão judicial a aplicação ao caso dos autos do disposto no questionado DL n.º 20-A/90 e consequentemente do disposto no DL n.º 433/82, de 27 de Outubro, decorre do estabelecido pelo invocado acórdão do Tribunal Constitucional (acórdão n.º 150/94, de 08 de Fevereiro de 1994, publicado na 1.ª Série do *DR* de 30.03.94) que declarou, com força obrigatória geral, a inconstitucionalidade das normas constantes dos artigos 2º e 5º n.º 2 que impediam a aplicação da nova lei, mais favorável, às transgressões fiscais entretanto desgraduadas em contra-ordenações pelo novo Regime das Infracções Fiscais não Aduaneiras, Por violação do disposto no art. 29º n.º 4 da Constituição da República que consagra o princípio da aplicação retroactiva da lei penal de conteúdo mais favorável, princípio que, *na sua ideia essencial há-de, com efeito valer também no domínio do ilícito de mera ordenação social.*

Era e é assim aplicável a convocada norma do art. 27 al. b) do DL n.º 433/82 e, dela e da sua conjugação com o estabelecido no art. 17º n.º 1, decorre, face aos factos fixados e não controvertidos, a verificação da decretada prescrição do procedimento judicial (um ano) à data da instauração dos presentes autos — 15.12.87 — referentes a transgressões reportadas aos anos de 1982 e 1985 -, Mesmo considerando que, por força do disposto no entretanto revogado art. 105º do CPCI, al. c) e § 2º, a impugnação judicial posteriormente deduzida tinha a virtualidade de suspender aquele prazo, como sustenta a Recorrente.

Na verdade, como atentamente evidencia o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, a decretada prescrição estava já consumada não só à data da sentença recorrida, como até à data da entrada em vigor do CPT — 1 de Julho de 1991 —, Na justa medida em que aquele efeito suspensivo cessou com a entrada em vigor do referido DL n.º 20-A/90, isto é, em 20 de Janeiro de 1990, Diploma que, diferentemente do que depois se verificou ocorrer com o CPT — cfr. art. 182º n.º 1 al. c) —, não estabeleceu qualquer norma válida eficazmente acauteladora dos interesses que o invocado art. 105º do CPCI salvaguardava.

Com efeito e como se deixa relatado as normas que, para tanto, estabelecia (os referidos artigos 2º e 5º n.º 2) foram entretanto declaradas inconstitucionais, com força obrigatória geral.

E esta era já a jurisprudência da 2ª Secção deste Supremo Tribunal cfr., entre outros, os acórdãos de 17.06.92, processo n.º 12.638, do Pleno da Secção, in *APDR* de 30.09.94, 105, e, da Secção, de 19.06.91, processo n.º 13.160 e de 21.11.92, processo n.º 15.007, publicados também nos *APDR* de, respectivamente, 30.09.93, 746, e 09.10.95, 3070 mesmo antes da prolacção e consequente publicação do referido acórdão do Tribunal Constitucional.

Pelo exposto, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso, confirmando antes o impugnado julgado.

Sem custas por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 6 de Junho de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.*

Acordão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Prescrição.

Doutrina que dimana da decisão:

A prescrição da dívida exequenda origina inutilidade superveniente da lide do processo de oposição à execução fiscal e dos recursos jurisdicionais subsequentes.

Recurso n.º 22 008; Recorrente: Jerónimo Miranda Rosas; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Acórdão, em conferência, na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Jerónimo Miranda Rosas, residente na Rua 25 de Abril, nº 289, Labruge, Vila do Conde, deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi instaurada par cobrança coerciva de contribuições para a segurança social relativas ao ano de 1984 e em dívida pela RANOR-TI — Acessórios Máquinas Industriais Ldª.

Por sentença de fls. 48 e 49, do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, foi a oposição julgada improcedente.

Esta sentença foi confirmada por acórdão de fls. 65 e seguintes do antigo Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Continuando a não se conformar, o oponente recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 86 e seguintes.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentado a decisão recorrida.

Por acórdão deste STA, de fl. 95, foi ordenada a remessa do processo executivo para aqui se ver é caso de prescrição.

Enviado o processo de execução a este STA, o Mº Pº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve julgar extinta a instância por inutilidade superveniente da lista, pois a dívida exequenda está prescrita.

Ouvidas, as partes nada disseram sobre a questão prévia.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A oposição foi deduzida relativamente à execução para cobrança coerciva de contribuições par a segurança social referente ao ano de 1984.

O prazo de prescrição das dívidas em causa é de 10 anos, nos termos do art. 14º do DL nº 103/80, de 9 de Maio.

A execução foi instaurada em Agosto de 1986, tendo-se nesta data interrompido o prazo de prescrição.

Porém entre 23.10.86, data em que foi expedido aviso à executada, e 8.4.88, data do mandado para penhora, decorreu mais de um ano.

Assim, nos termos do art. 34º, nº 3, do CPT, cessou o efeito interruptivo, pelo já decorreu o prazo de prescrição.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em revogar a sentença recorrida, em julgar procedente a oposição e em julgar extinta a execução.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *José Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira — Brandão de Pinto.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Contribuição industrial. Oficina de reparação de automóveis. Instalação fabril. Art. 34º DO CCI.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Uma oficina de reparação de automóveis é uma unidade prestadora de serviços.

II — Nessa medida, a aquisição de uma garagem com o escopo de reparar automóveis, não pode ser considerada como aquisição de uma unidade fabril.

III — Assim sendo, os lucros retidos na empresa e destinados ao pagamento dessa garagem não podem ser deduzidos dos lucros tributáveis, nos termos do art. 34º do CCI, na redacção do DL n. 197-C/86, de 18/7.

Recurso n.º 22.757 Recorrente: Palma de Carvalho — Indústria e Comércio de Automóveis, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. PALMA DE CARVALHO — Indústria e Comércio de Automóveis, Lda., com sede na Av. Gomes Pereira, 35-B, Lisboa, impugnou judicialmente, Junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação adicional de contribuição industrial, grupo A, do ano de 1988, e respectivos juros compensatórios, liquidação praticada pela repartição de finanças do 13º Bairro Fiscal de Lisboa.

O Mmo. Juiz do 1º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação totalmente procedente, anulando, em consequência, a liquidação em contribuição industrial e respectivos juros compensatórios.

Inconformado, o representante da Fazenda Pública interpôs recurso para o então Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, Tribunal Central Administrativo), o qual julgou o recurso parcialmente procedente, revogando a sentença recorrida na parte em que anulou a liquidação de contribuição industrial.

Agora inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) A recorrente, com referência à actividade de *oficina de reparação de automóveis* que vem exercendo, nomeadamente no ano de 1988, a que respeita a liquidação de imposto impugnada, comportou-se e comporta-se como *empresa industrial,* exercendo uma actividade produtiva nos termos amplos em que esta expressão deve aqui ser entendida, conforma antes explicitado sob os arts. 5º a 7º.

2) *Será inadequada* a sua classificação de *empresa comercial,* como entendeu o douto acórdão recorrido, de resto com alguma contradição aparente, na medida em que:

— por um lado inclui na *actividade industrial* "a transformação de objectos que se tornam mais valiosos" (supra nº 7), sabido que isso também acontece nas operações de *reparação de automóveis,* que torna estes mais valiosos (v. supra nº 7); todavia, incoerentemente, o douto acórdão recorrido exclui esta reparação do qualitativo de "actividade industrial";

— e, por outro lado, parece evidente que a "reparação de automóveis" não configura uma actividade de mediação entre a oferta e a procura, que é característica da empresa comercial, como o mesmo douto acórdão reconhece (supra nº 8).

3) o investimento feito pela recorrente com a aquisição do edifício onde está instalada a oficina de *reparação de automóveis,* com os espaços acessoriamente adjuvantes, destinados a garagem e estação de serviço, é, por isso, em coerência com as anteriores conclusões, um investimento com enquadramento adequado na previsão do aro. 44º do CCI, com a redacção do DL 197-C/86, pelo que foi legal a dedução, a título de D.L.R.R., feita pela empresa ao lucro tributável da contribuição industrial de 1988, ao abrigo deste preceito (supra nºs. 9 a 12).

4) O douto acórdão recorrido terá feito uma *errada qualificação* da situação factual fixada, ao considerar, contraditando-se por vezes, como se referiu antes, a recorrente como *empresa comercial* e, como consequência disso, ao excluí-la do benefício fiscal consagrado no

art. 44º e seu § 1º do CCI, redacção do DL 197-C/86, e concluindo assim pela legalidade da liquidação impugnada e pela revogação parcial da sentença recorrida do TT de 1ª Instância.

5) Terá feito, afinal, uma errada interpretação e aplicação deste mesmo preceito — *que assim foi violado.*

6) A liquidação impugnada está, consequentemente, ferida de ilegalidade, por inexistência de matéria colectável tal como se alegou na petição inicial e como o julgou o Tribunal de 1ª Instância.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, a EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no acórdão recorrido:

2.1. A A., que exerce a actividade de "Garagem Venda de Carburante", entregou no 13º Bairro Fiscal de Lisboa, entregou no 13º Bairro Fiscal de Lisboa em 17/6/89, a declaração mod. 2 por contribuição industrial, grupo A, relativa ao exercício de 1988, tendo apurado de lucro tributável 10.131.959$00, a que deduziu, a título de D.L.R.R. 7.233.333$00, o que originou de matéria colectável 2.898.626$00 e, por autoliquidação, o pagamento de 840.326$00.

2.2. Relativamente ao exercício de 1987, os Serviços de Fiscalização não aceitaram a dedução a título de benefício fiscal por DLRR do valor declarado pela A. de 7.233.333$00 "por o investimento se referir à aquisição de uma garagem" e estas "não poderem ser consideradas edifícios industriais, conforme despacho de 86.11.4 do SEAF".

2.3. Relativamente ao exercício de 1988 os Serviços de Fiscalização Tributária efectuaram idêntica correcção em 7.166.666$00 entre outras, no mapa 27-G, considerando passível de D.L.R.R. os rendimentos de 1987 no montante de 323.577$00 (1/3 de 970.730$00) e para os anos seguintes os investimentos de 1988 no montante de 514.140$00.

2.4. Com base nas correcções efectuadas, foi apurado o lucro tributável de 10.428.188$00, deduzido a título de D.L.R.R. 323.577$00, e fixada a matéria colectável de 10.104.611$00.

2.5. E calculado de contribuição industrial, pela diferença e incluindo derrama, 2.527.394$00, acrescida de juros compensatórios contados do dia imediato ao do último do prazo de cobrança à boca do cofre (30/6/89) até à data da notificação (8/2/91), no valor de 749.390$00.

2.6. A A. foi notificada por carta registada com aviso de recepção, assinada a 8/2/91, mediante ofício datado de 6/2/91, do 13º Bairro Fiscal de Lisboa, "para no prazo de dez dias efectuar o pagamento da quantia de 3.276.784$00, que inclui 749.390$00 de juros compensatórios, respeitante a correcções efectuadas no D.L.R.R. , respeitante ao ano de 1988, conforme dispõe o art. 10º do DL 197-C/86, de 18/7. Caso assim não proceda, será aquela quantia debitada ao Tesoureiro da Fazenda Pública para cobrança, com juros de mora, nos 60 dias seguintes, findos os quais haverá lugar a procedimento executivo".

2.7. A A. procedeu ao pagamento eventual pelo nº 1328 em 7/3/91.

2.8. A A., por escritura pública lavrada no 16º cartório notarial de Lisboa, adquiriu uma garagem, em propriedade horizontal, sita na Av. D. João VI, nºs. 12 a 14-C, com traseiras para a Av. Padre Bartolomeu de Gusmão, nºs. 40 a 44, na Damaia, Amadora, pelo valor de 30.000.000$00, por aplicação dos lucros retidos e levados a reservas nos anos de 1984 — 5.800.000$00, 1985 — 5.700.000$00 e 1986 — 10.000.000$00.

2.9. O imóvel referido em 2.8., que antes da compra era detido por arrendamento, sempre foi utilizado pela A. como oficina de reparação de automóveis.

2.10. E também como garagem e estação de serviço para guarda e depósito dos automóveis reparados ou a reparar.

2.11. A presente impugnação deu entrada no 13º Bairro Fiscal de Lisboa em 8/4/91.

3. A questão a resolver é esta:

O edifício adquirido pela impugnante é uma instalação fabril?

E a resposta será positiva se pudermos considerar a recorrente, enquanto oficina de reparação de automóveis, uma empresa industrial.

Isto porque só neste caso é que o valor de tal aquisição pode ser deduzida aos lucros tributáveis da impugnante, ao abrigo do art. 44º do CCI.

Vejamos então.

Dispunha este normativo, na redacção então vigente:

"Os lucros retidos na empresa ou levados a reservas e que dentro dos três exercícios seguintes ao da formação dos mesmos sejam reinvestidos na própria empresa poderão ser deduzidos dos lucros tributáveis nos três anos imediatos ao da conclusão do investimento.

§ 1º. Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se investimento a aplicação de recursos em activo fixo incorpóreo afecto à exploração da empresa, com excepção de:

(. . .).

Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris. . ."

A recorrente defende, como vimos, que ela é uma empresa industrial, pelo que o imóvel por si adquirido (vide ponto 2.8. do probatório), destinado a oficina de reparação de automóveis (vide ponto 2.9.) — e também como garagem e estação de serviços (vide ponto 2.10.) —, deve ser entendido como uma instalação fabril.

Será isto assim?

Será a oficina de reparação de automóveis uma instalação fabril?

Para defender a sua posição, a recorrente defende o seguinte tipo de raciocínio: ". . . uma oficina de reparação de automóveis é uma unidade produtiva, no sentido económico desta expressão, enquanto coenvolve uma prestação de serviços, criadora de utilidades que ficam incorporadas no objecto (automóvel) reparado, mormente tendo em conta — especificamente no caso de reparação de automóveis — que *essa prestação em geral, e como é notório, engloba o fornecimento, aplicação e, quantas vezes até, a adaptação de peças no automóvel reparado, para além de outros materiais ou bens de consumo, como óleos, parafinas, materiais desenferrujantes, etc.* Não raro — no caso de reparação de automóveis antigos, para os quais já não há peças de substituição no mercado — a oficina de reparação produz de raiz a peça em falta. . .".

Será assim?

Entendemos que não.

Na verdade, temos para nós que a oficina de reparações de automóveis é uma *unidade prestadora de serviços* e não mais do que isso.

Nunca uma empresa industrial, na acepção de que a actividade industrial "é a que se destina à produção de riqueza", na medida em que *"transforma matéria prima ou produtos noutros produtos ou objectos, que se tornam mais valiosos por via dessa transformação".*

Na verdade, a oficina de reparação de automóveis não produz os bens que aplica nos automóveis que repara. Os óleos, parafinas, ma-

teriais desenferrujastes, que eventualmente utiliza, não são por ela produzidos. São-no a montante, por empresas — essas sim industriais - que se dedicam à produção de tais materiais. Dó mesmo modo se dirá das peças que aplica nas viaturas automóveis, produzidas e fabricadas elas sim em unidades produtivas próprias (geralmente nas fábricas de automóveis) e que a oficina de reparações se limita a aplicar, prestando assim o respectivo serviço. Ou seja, é uma *unidade prestadora de serviços.* Que não uma unidade produtiva, no sentido de uma unidade industrial.

Nem se pode pôr o acento tónico na valorização do automóvel, após a reparação de que é objecto — mormente tão só, e eventualmente, através da substituição de peças.

Pois se fosse este o elemento valorador e caracterizador da unidade produtiva, qualquer actividade que se destinasse a reparar o que quer que fosse mesmo somente através da simples substituição de uma peça — seria uma indústria. Por exemplo, uma qualquer casa comercial, que tenha pilhas à venda, e que as venha a colocar em relógios ou em brinquedos, não podia deixar de ser uma unidade industrial através deste critério. Pois não é verdade, que o relógio, o brinquedo a pilhas, ou qualquer outro artefacto movido a pilhas passa a ter mais valor depois da mesma lhe ser colocada, substituindo a anterior que deixou de ter potencialidades para ser usada?

Manifestamente que este é um critério insustentável, que colide desde logo com o senso comum.

É certo que há um aspecto que podia ter alguma relevância, qual seja a da fabricação de peças para automóveis antigos, que já não existem no mercado.

Porém, quanto a isto há que dizer o seguinte: primeiro, não resulta do probatório que a recorrente proceda à fabricação dessas peças; segundo, que essa seja uma prática habitual nas oficinas de reparações de automóveis.

Assim, mesmo este argumento não pode ter a consequência pretendida pela recorrente.

Temos pois para nós que uma oficina de reparação de automóveis não é uma unidade produtiva, ou, dito de outro modo, uma unidade industrial.

É — isso sim — uma unidade prestadora de serviços.

Assim sendo — como para nós é — não se pode falar em aquisição, por parte da recorrente, de uma instalação fabril.

A garagem adquirida pela recorrente não é manifestamente uma instalação fabril.

Os lucros da empresa (recorrente), reinvestidos na aquisição da dita garagem, não podem ser deduzidos dos lucros tributáveis, por isso que tal garagem não pode ser considerada uma instalação fabril.

Não estamos pois perante a hipótese de dedução prevista no art. 44º do CCI, na redacção do art. 9º do DL n.º 197-C/86, de 18/7.

A pretensão da recorrente está assim votada ao insucesso.

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

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

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Recurso: 24 836. Recorrente: ALGARTURIS-Empreendimento Turistico, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Veio ALGARTURIS — Empreendimentos Turísticos, Ldª. requerer apoio judiciário na modalidade de dispensa de preparos e custas, alegando estar sem actividade desde 1992 e não ter bens nem rendimentos desde aquela altura.

Por despacho de relator de fl. 627 foi indeferido tal requerimento.

A interessada reclamou desse despacho, requerendo que a *conferência se pronuncie sobre a decisão que prejudica a recorrente, sendo a mesma inconstitucional por violar norma constitucional de igualdade e acesso ao direito.*

O digno agente do Mº Pº é de parecer que, por falta de fundamentação, a pretensão é de interferir, mantendo-se a decisão recorrida, *já que corresponde a uma correcta apreciação dos factos e aplicação do direito.*

Decidindo.

A recorrente solicita a apreciação da inconstitucionalidade da decisão reclamada por violação de *norma constitucional de igualdade e acesso ao direito,* mas não indica o objecto da pretensão da apreciação da inconstitucionalidade — a norma aplicada pretensamente inconstitucional —, nem, como refere o Mº Pº, chega a fundamentar a sua pretensão, indicando as razões que a suportem.

Assim, perante tais carências, que conduzem à indeterminação e inconcretização da pretensão, há que decidir desatender a reclamação para a conferência.

Termos em que se indefere a reclamação.

Custas pela requerente, com taxa de justiça em 20 000$00.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto se o recorrente invoca um facto que não foi estabelecido pela decisão recorrida.

Recurso n.º 25.097. Recorrente: Fricarnes, S. A. Recorrido: IROMA — Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas. Relator: Exmo Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira (por vencimento).

FRICARNES, S. A., com sede ao Km 14 da Estrada Nacional 249 em Mem Martins, Sintra, deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi instaurada para cobrança coerciva da taxa dos ruminantes e da taxa da peste suína.

Por sentença de fls. 38 e seguintes, do Tribunal Tributário de Lisboa, foi a oposição julgada improcedente.

Por acórdão deste STA, de fls. 109 e seguintes, foi ordenada a ampliação da matéria de facto.

Em cumprimento do determinado, o tribunal de 1ª instancia proferiu nova sentença, a fls. 202 e seguintes, a julgar novamente improcedente a oposição.

A oponente recorreu novamente para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 229 e seguintes.

O IROMA contra-alegou, sustentando a decisão recorrida.

Neste STA, o Mº Pº emitiu douto parecer no qual suscitou a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia, pelo facto de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito.

Ouvida, a recorrente disse não haver incompetência hierárquica deste STA, porém sem razão.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia posta pelo Mº Pº. Como vem sendo jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se delimita objectivamente o recurso. Deste modo, se nas conclusões se invocam factos que não foram tomados consideração pela decisão recorrida ou se impugnam factos dados como assentes pela decisão recorrida o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ora, na conclusão "A" das suas alegações, a recorrente refere um facto não estabelecido na decisão recorrida. Tal ocorre quando invoca que "as taxas em causa se destinam a financiar actividades de que beneficiam exclusivamente produtos nacionais operados".

Ao invés, na decisão recorrida, encontra-se fixado que "a receita em litígio se destinava a combater as doenças do gado existente em território nacional, sem curar de saber se o mesmo era de origem nacional ou importado".

Deste modo, o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pelo que compete para dele conhecer é a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não este STA [arts. 32º, nº 1, al. b) e 41, nº 1, al. a), do ETAF].

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo Mº Pº e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário do TCA.

Custas pela recorrente, com 15.000$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho — José Joaquim Lopes* (vencido pois o recurso versa matéria exclusivamente de direito).

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

IRS (1996). Benefício fiscal decorrente de incapacidade. Certificado emitido pela ARS. Decs.-Leis n.º 341/93 e 202/96.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O DL n.º 202/96, de 23 de Outubro adaptou a anterior TNI (DL n.º 341/93, de 30 de Setembro) estabelecendo, em anexo, nas "Instruções Gerais", os princípios a seguir na utilização daquela para a determinação do grau de incapacidade fiscalmente relevante em sede de IRS, passando esta, a disfunção residual, a ser determinada mediante aplicação de meios de correcção ou compensação sem qualquer limite máximo de redução dos coeficientes naquela fixados [n.º 5 al. b) das referidas Instruções].

II — Assim, relativamente a IRS dos anos de 1996 e 1997, é legal a recusa pela Administração Fiscal de certificado emitido pelas ARS ao abrigo e nos termos do DL n.º 341/93 e a consequente exigência de apresentação de novo certificado que porventura ateste a declarada incapacidade e deficiência nos termos agora do disposto no referido DL n.º 202/96.

Recurso: 25 303; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria José de Miranda Viana; Relator: Exm.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam, em conferência, os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1.ª Instância de Braga que deu provimento à impugnação judicial oportunamente deduzida por Maria José Miranda Viana contra a liquidação n.º 5323323033 emitida em 13/11/98, relativa ao IRS de 1996, no montante de 584.570$00, dela interpôs recurso agora para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Exm.º Representante da Fazenda Pública.

Perseguindo a revogação do julgado e a sua eventual substituição por outro que porventura mantenha a questionada e anulada liquidação, apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final as seguintes conclusões:

A

A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art.os 371.º do CC, não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro na formação da vontade.

B

O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

C

A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases n.º 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (n.º 1 do art. 2) atribuindo deficiência a pessoas que após correcção óptica, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo por isso défice funcional, nem verificando qualquer restrição na sua capacidade.

D

Para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s.p., sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto, n.º 7 do art. 14.º do CIRS.

E

Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/dever de fiscalizar as situações tributáveis e constatar com rigor das situações dedutíveis e da regularidade da sua comprovação, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art. 119.º do CIRS.

F

Com total respeito pelo principio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo princípio da igualdade consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

G

Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o *iter* cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Ao deixar de conhecer de questão substantiva alegada pela FP, pontos 6.º e 7.º, para os quais remate o despacho de pronúncia, a douta sentença incorre em nulidade, por omissão de pronúncia, de acordo com o art. 144.º do CPT, (para além de ser completamente omisso quanto às questões pelo DMMP.)

Assim não entendendo e anulando a liquidação por nela não ter sido tomado em conta o impugnante como deficiência para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no n.º 1 do artigo 371.º do CC, n.º 1 do art. 13 da CRP, n.º7 dos arts. 14.º e 119.º, ambos do CIRS e 44.º n.º 1, 144.º, ambos do CPT, imponde-se a sua revogação por nulidade e ou, em alternativa a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente por ser de inteira justiça.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

E, neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer - cfr. fl. 78 sustentando a procedência do presente recurso e a consequente revogação da sindicada sentença.

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

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

1. O(a) impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1996, dizendo-se nela portador(a) de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico que juntou do teor do de fl. 06, donde se vê que aquela invalidez resulta de hipovisão;

2. Na sequência disto, a AF notificou o (a) impugnante nos termos do ofício de fl. 25, dizendo-lhe ter sido incorrectamente avaliada a invalidez por ele(a) declarada, e fixando-lhe o prazo para apresentar documento de avaliação emitido posteriormente à publicação da circular 22/DSO, de 15.12.95;

3. O(a) impugnante não apresentou esse documento naquele prazo, tendo então a AF alterado os elementos por ele(a) declarados, do que resultaram as liquidações que nos ocupa.

E, com base nela e na convocada doutrina e jurisprudência (Prof. Alberto Xavier e acórdão desta Secção de 25.06.98, processo n.º 21.729 houve por bem julgar procedente a impugnação judicial que apreciava, assim, sufragando entendimento de que para efeitos do disposto no art. 44.º n.º 5 do EBF "... se considera deficiente aquele que apresente grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%... " e que "... é a essa entidade que compete a decisão sobre tal grau de invalidez, não podendo a AF, salvo nos casos de invalidade do acto administrativo documentado pelo atestado médico respectivo, recusar o atestado e exigir um novo, com o argumento de que o que lhe foi apresentado não respeita os critérios de avaliação entretanto (...) fixados."

É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional que se insurge a Recorrente Fazenda Pública.

Vejamos então.

Em primeiro lugar e necessariamente da suscitada questão da eventual omissão de pronúncia que, a proceder, demandaria a requerida nulidade de sentença nos termos do convocado art. 144.º do CPT e dos subsidiariamente aplicáveis arts. 660.º n.º 2 e 668.º n.º 1 al. d) do CPC.

Estriba-se esta arguição no alegado não conhecimento da matéria invocada sob os números 6 e 7 de fls. 39 v.º a 41 pela Fazenda Pública e pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público no parecer de fls. 45 a 48.

Ora, compulsada a sindicada sentença, importa antes concluir que se não verifica a arguida omissão de pronúncia. Com efeito, nela se apreciaram e decidiram, ex professo, bem ou mal, não interessa para o apontado efeito, todas as questões suscitadas pela Recorrente Fazenda Pública e pelo Ministério Público junto do Tribunal a quo. Atente-se, por suficientemente elucidativo, no discurso fundamentador da impugnada sentença que consta de fls. 58 e 59 dos autos.

Improcede, assim e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, a arguida omissão de pronúncia.

Apreciemos agora o mérito do recurso jurisdicional.

A questão decidenda é ainda a de saber se a Administração Fiscal, para comprovação da qualidade de deficiente com grau de invalidez superior a 60% invocada pela Impugnante, relativamente aos rendimentos de 1996, podia exigir-lhe a apresentação de atestado médico em que a incapacidade fosse avaliada tendo em consideração a possibilidade de meios de correcção ou compensação.

Tal problemática foi enfrentada, entre outros, no acórdão desta Secção de 12 de Abril último - recurso n.º 24 738, tendo-se neles concluído pela afirmativa.

Aderimos a tal entendimento, já de harmonia com o estabelecido no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, que genericamente recomenda ao julgador a consideração de todos os casos que mereçam tratamento análogo, com vista à perseguida como conveniente interpretação e aplicação uniformes do direito.

Brevitatis causa, remetemos para a desenvolvida fundamentação de tal aresto, sem embargo de se passar a expor, sinteticamente, as razões da solução nele encontrada e bem proficientemente sumariadas nas proposições seguintes:

"l. Por força do disposto no artigo 71.º da CRP, os cidadãos física ou mentalmente deficientes só podem ser dispensados do cumpri-

mento de deveres para os quais se encontrem incapacitados, o que é um corolário do princípio constitucional da igualdade, sendo materialmente inconstitucionais todas as normas ou interpretações de normas da lei ordinária que se reconduzam ao estabelecimento de um regime diferenciado para os cidadãos deficientes, a nível do cumprimento de deveres, nos termos do qual eles sejam dispensados do cumprimento de obrigações para que não estejam incapacitados e sejam legalmente impostas à generalidade dos cidadãos.

2. O conceito de invalidez adoptado pelos artigos 25.º, 3, e 80.º, 6, do CIRS, nas redacções iniciais, não poderia, sem incorrer em inconstitucionalidade material, alterar a amplitude do conceito de deficiência que emana do n.º 1 do artigo 70.º da CRP.

3. A alínea c) do n.º 5 das Instruções Gerais anexas ao DL n.º 343/93, de 30.IX se interpretada como aplicável ao cálculo de deficiências relevantes para efeitos de IRS, é organicamente e materialmente inconstitucional.

4. Não poderá entender-se que a não definição do conceito de invalidez relevante para efeitos fiscais implicasse uma remissão para o conceito resultante da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, por este diploma não vigorar ainda à data em que entrou em vigor o CIRS e tal conceito ser diferente do resultante da Tabela Nacional de Incapacidades vigente ao tempo da publicação deste código.

5. Na generalidade das normas relativas a atribuição de benefícios fiscais a deficientes, anteriores ao CIRS, estava estabelecida, por diplomas com valor normativo, a forma de determinação das incapacidades e as entidades competentes para a levarem a cabo, pelo que, ao não se prever nos arts. 25.º, 3, e 80.º, 6, do CIRS, no art. 44.º, 5, do EBF e na Lei n.º 9/89 qual a entidade competente para determinar o grau de invalidez nem a forma de efectuar essa determinação, o nosso experimentado legislador, em matéria de benefícios fiscais para deficientes, não se esqueceu de fazer tal indicação ou quis fazer uma remissão implícita, tanto mais que era matéria em que, por mais de uma vez, tivera necessidade de proceder a esclarecimento do regime legai, por forma explícita.

6. Por isso, o facto de incluir indicações expressas em todas as outras situações, quer antes, quer depois do CIRS e EBF, impõe se conclua que a omissão de tais indicações da forma de cálculo e de entidade estranha à Administração Fiscal para efectuar a avaliação do grau de invalidez, que se manteve apesar de alguns daqueles artigos terem sido várias vezes alterados, seja considerada como sendo intencional.

7. Do preâmbulo do DL n.º 202/96 resulta que não existiam normas legais específicas para avaliação da incapacidade prevista na Lei n.º 9/89 e que a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, com o seu conteúdo original, era inadequada, sem adaptações, ao cálculo das incapacidades relevantes para efeitos da atribuição do estatuto de deficiente, pelo que não se pode entender que, naquelas normas se pretendesse fazer uma remissão implícita para ela.

8. Os princípios constitucionais da legalidade tributária, da tipicidade e da reserva de lei formal não exigem que tenha de constar da lei fiscal a totalidade do critério de decisão dos elementos relevantes para efeitos da incidência dos impostos, exigindo, apenas, que seja assegurada aos interessados "uma suficiente densificação que sirva

de critério orientador à actividade administrativa e à dos próprios tribunais, quando chamados a controlar o uso de tais conceitos pela Administração."

9. Cabe à Administração Fiscal decidir sobre todos os pressupostos necessários da liquidação, em todas as matérias em que não existam leis válidas para efeitos fiscais que atribuam competências a outras entidades.

10. Nem as normas do Decreto n.º 43 189, nem as do DL n.º 341/93 prevêem sequer o modo de avaliação, ou a entidade competente, ou se destinam sequer a fixação de incapacidades por autoridades administrativas, contendo apenas a regulamentação de peritagens que servem de suporte à fixação de incapacidades por outras entidades não sanitárias.

11.A força probatória plena dos documentos autênticos limita-se aos factos que neles se referem como sendo praticados pela autoridade ou oficial público que o emitiu, assim como aos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora; os meros juízos pessoais do documentador só valem como elementos sujeitos à livre apreciação do julgador (art. 371.º, n.º 1, do Código Civil).

12. No caso de um atestado médico em que se afirma que determinada pessoa sofre de um certo grau de incapacidade, estamos perante um mero juízo pessoal, já que o grau da incapacidade, os algarismos que o definem, não é um facto que seja directamente observável, tendo de ser fixado através da subsunção de factos perceptíveis pelo documentador a determinada tabela de referência.

13. Antes do DL n.º 202/ 96, não havia qualquer norma que atribuísse aos actos de verificação de incapacidades, para efeitos de IRS, a natureza de actos constitutivos de direitos.

14. No que concerne aos actos certificativos, a correspondência entre o que se certifica e a realidade deve ser considerado como um elemento essencial do acto, o que possibilitará a qualificação como nulidade do vício de falta de correspondência entre o acto e a realidade, de harmonia com o art. 133.º, n.º 1, do CPA.

15. Não estando afastada a possibilidade de as deficiências qualificadas como permanentes serem susceptíveis de melhoria, como está legislativamente reconhecido no art. 25.º, 1, da Lei n.º 100/97, de 13 de Setembro, e no art. 63.º do DL n.º 248/99, de 2 de Julho, a administração tributária, ao abrigo do preceituado nos artigos 14.º, 7, e 119.º, n.º 1, do CIRS, pode exigir que a comprovação de todas as incapacidades invocadas pelos sujeitos passivos de IRS 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.

16. Essa exigência de comprovação não tem de ser fundamentada, sendo irrelevantes as razões que levam a administração tributária a formulá-la, desde que não haja violação dos princípios gerais que devem reger a sua actividade.

17. Tendo sido alteradas, entre o momento em que foi emitido o atestado apresentado e o último dia do ano a que respeita o imposto, as regras seguidas pelas autoridades de saúde na avaliação de incapacidades, não pode ser reconhecida relevância para comprovação das incapacidades de anos posteriores, em que vigoram estas novas

regras, a atestados emitidos antes da sua vigência, desde que não se demonstre que, no caso, a forma de avaliação utilizada se harmoniza com estas regras.

18. Os DL n.ºs 202/96, de 23 de Outubro, e 174/97, de 19 de Julho, se interpretados como aplicando-se ao cálculo de deficiências para efeitos de IRS, são organicamente inconstitucionais, por violação do n.º 2 do art. 106.º e do art. 168.º, n.º 1, al. i), da CRP, na redacção de 1992, por, ao criarem um regime de fixação de incapacidades através de acto administrativo e ao atribuírem competências para tal fixação a determinadas autoridades, consubstanciarem intervenção do Governo em matéria de garantias dos contribuintes, em sentido não necessariamente favorável, sem suporte de autorização legislativa, matéria essa que se inclui na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República. "

E, como ali, também aqui, no ajuizado caso dos presentes autos, se pode afirmar que:

A esta luz, a posição adoptada no caso dos autos pela administração tributária de exigir que a incapacidade fosse comprovada considerando as possibilidades de correcção e compensação, independentemente de se basear em qualquer circular ou Decreto-Lei ou em qualquer outro diploma, sempre seria a que correspondia ao conceito legal de deficiência e era a única que é compatível com a Constituição.

Assim e talqualmente como no ajuizado caso, não tendo a Impugnante apresentado a comprovação da existência, no termo do ano de 1996, do grau de invalidez invocado na declaração de IRS relativa a esse ano, nem tendo sequer comprovado que alguma vez tivesse sido portadora de uma deficiência com um grau igual ou superior a 60%, calculada tendo em conta as possibilidades de correcção ou compensação, importa concluir pela irrepreensibilidade da questionada actuação da administração tributária - efectuar a correspondente correcção na declaração de rendimentos e liquidar o IRS relativo a esse ano sem considerar a deficiência declarada.

Também nos acórdãos desta Secção de 5 de Abril e de 7 de Junho de 2000 - recursos n.os 24 740 e 25 111, respectivamente se considerou "legítima a solicitação feita (pela AF) aos contribuintes que quisessem aceder ao benefício fiscal decorrente do seu grau de incapacidade no sentido de apresentarem novo atestado que, respeitando as recentes regras relativas à sua avaliação, informasse a Administração Fiscal de qual o seu grau dessa incapacidade, pois que só assim aquela se sentia habilitada a decidir se o benefício fiscal pretendido tinha, ou não, suporte legal."

Termos em que acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e, consequentemente, em revogar a sentença recorrida, julgar improcedente a impugnação judicial apresentada e manter a impugnada liquidação de IRS.

Custas pela impugnante, apenas na 1.ª Instância.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator por vencimento) — *Benjamim Rodrigues* (com a declaração de que voto a decisão e parte apenas da fundamentação) — *Alfredo Madureira* (vencido, conforme declaração junta).

Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos desta Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.os 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em 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 - cfr. art. 7.º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado 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 DL n.º 341 /93, de 30.09, até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

Alfredo Madureira.

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

IRS (1996 e 1997). Benefício fiscal decorrente de incapacidade. Certificado emitido pela ARS. Decs.-Leis n.os 341/93 e 202/96.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O DL n.º 202/96, de 23 de Outubro adaptou a anterior TNI (DL n.º 341 /93, de 30 de Setembro) estabelecendo, em anexo, nas "Instruções Gerais", os princípios a seguir na utilização daquela para a determinação do grau de incapacidade fiscalmente relevante em sede de IRS, passando esta, a disfunção residual, a ser determinada mediante aplicação de meios de correcção ou compensação sem qualquer limite máximo de redução dos coeficientes naquela fixados [n.º 5 al. b) das referidas Instruções].

II — Assim, relativamente a IRS dos anos de 1996 e 1997, é legal a recusa pela Administração Fiscal de certificado emitido pelas ARS ao abrigo e nos termos do DL n.º 341/93 e a consequente exigência de apresentação de novo certificado que porventura ateste a declarada incapacidade e deficiência nos termos agora do disposto no referido DL n.º 202/96.

Recurso: 25.487; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Jorge M. Saleiro Ferreira e esposa; Relator: Exm.º Juiz Dr. Cons.º Baeta Queiroz (por vencimento).

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

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância de Braga que deu provimento à impugnação judicial oportunamente deduzida por Jorge Manuel Saleiro Ferreira e mulher Maria do Céu da Costa Oliveira Ferreira contra as liquidações de IRS dos anos de 1996 e 1997 nos montantes de 1.013.885$00 e 978.674$00, dela interpôs recurso agora para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Exmº Representante da Fazenda Pública.

Perseguindo ainda a revogação do julgado e a sua eventual substituição por outro que porventura mantenha a questionada e anulada liquidação, apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

A) A força probatória dos documentos autênticos a que alude o art. 371º do CC, não exclui que as declarações de ciência neles documentadas possam ser questionadas, nomeadamente se produzidas com erro na formação da vontade.

B) O acto documentado pelo atestado, aqui em causa, é meramente instrumental relativamente ao acto tributário, inquinado de nulidade, invocável a todo o tempo.

C) A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido pela autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases n.º 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (n.º 1 do art. 2.º) atribuindo deficiência a pessoas que após correcção óptica, não apresentam qualquer situação de desvantagem, não tendo por isso défice funcional, nem verificando qualquer restrição na sua capacidade.

D) Para efeitos fiscais, a condição de deficiente releva para a determinação da situação pessoal do s.p., sendo a sua situação pessoal e familiar, aferida no dia 31/12, do ano a que respeita o imposto, n.º 7 do art. 14º do CIRS.

E) Não podendo a AF ignorar o novo critério para a avaliação das incapacidades, entretanto utilizado pela autoridade competente, e no âmbito das suas competências, como sejam o poder/ dever de fiscalizar as situações tributáveis e constatar com rigor das situações dedutíveis e da regularidade da sua comprovação, solicitar a apresentação de novo atestado, desta feita em consonância com os novos critérios, nos termos do art. 119º do CIRS.

F) Com total respeito pelo princípio da verdade material que informa a justiça fiscal e pelo principio da igualdade consagrado no texto fundamental, com vista à prossecução do interesse público.

G) Foi devidamente externado, por parte da AF, todo o iter cognoscitivo e valorativo conducente à liquidação ora em crise.

Assim não entendendo e anulando a liquidação por nela não ter sido tomado em conta o impugnante como deficiência para efeitos de tributação em IRS, violou a sentença ora em crise o disposto no n.º 1 do artigo 371.º do CC, n.º 1 do art. 13 da CRP, n.º 7 do art. 14.º e n.º 1 e 3.º do art. 25 do CIRS, n.º 1 e 5 do art. 44.º

do EBF, impondo-se a sua revogação a sua substituição por outra que julgue a impugnação improcedente por ser de inteira justiça.

Contra-alegaram os Impugnantes e ora Recorridos sustentando a bondade e acerto da impugnada decisão cuja confirmação reclamam.

E neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer opinando pela procedência do presente recurso jurisdicional e consequente revogação da sindicada sentença, já de harmonia com a jurisprudência da Secção que expressamente convoca.

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

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

1 - O (a) impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1996 e 97, dizendo-se nelas portador (a) de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico do teor do de fls. 26, donde se vê que aquela invalidez resulta de hipovisão;

2 - Na sequência disto, a AF notificou o (a) impugnante nos termos do ofício de fls. 14, dizendo-lhe, além do mais, que "nos termos do nº 7 do art.º 14º do CIRS a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos, nela se incluindo a deficiência, é aquela que vigorar em 31 de Dezembro do ano a que o imposto respeita, ou seja avaliada à luz das instruções transmitidas pela circular nº 22/DSO, de 15.12.95 e anexo I (instruções gerais), alínea c) do normativo legal atrás mencionado";

3 - O (a) impugnante não apresentou esse documento naquele prazo, tendo então a AF alterado os elementos por ele (A) declarados, do que resultaram as liquidações.

E, com base nela e na convocada doutrina e jurisprudência (Prof. Alberto Xavier e acórdão desta Secção de 25.06.98, processo n.º 21.729 houve por bem julgar procedente a impugnação judicial que apreciava, assim, sufragando entendimento de que para efeitos do disposto no art.º 44º n.º 5 do EBF " ... se considera deficiente aquele que apresente grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60% ... " e que " ... é a essa entidade que compete a decisão sobre tal grau de invalidez, não podendo a AF, salvo nos casos de invalidade do acto administrativo documentado pelo atestado médico respectivo, recusar o atestado e exigir um novo, com o argumento de que o que lhe foi apresentado não respeita os critérios de avaliação entretanto (...) fixados."É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional que se insurge a Recorrente Fazenda Pública.

A questão decidenda é ainda a de saber se a Administração Fiscal, para comprovação da qualidade de deficiente com grau de invalidez superior a 60% invocada pelos Impugnantes e ora Recorridos, relativamente aos rendimentos de 1996 e 1997, podia exigir-lhes a apresentação de atestado médico em que a invocada incapacidade fosse avaliada tendo em consideração a possibilidade de meios de correcção ou compensação.

Tal problemática foi enfrentada, entre outros, no acórdão desta Secção de 12 de Abril último recurso n.º 24 738, tendo-se neles concluído pela afirmativa.

Aderimos a tal entendimento, já de harmonia com o estabelecido no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, que genericamente recomenda

ao julgador a consideração de todos os casos que mereçam tratamento análogo, com vista à perseguida como conveniente interpretação e aplicação uniformes do direito.

Brevitatis causa, remetemos para a desenvolvida fundamentação de tal aresto, sem embargo de se passar a expor, sinteticamente, as razões da solução nele encontrada e bem proficientemente sumariadas nas proposições seguintes:

"1 - Por força do disposto no artigo 71º da CRP, os cidadãos física ou mentalmente deficientes só podem ser dispensados do cumprimento de deveres para os quais se encontrem incapacitados, o que é um corolário do princípio constitucional da igualdade, sendo materialmente inconstitucionais todas as normas ou interpretações de normas da lei ordinária que se reconduzam ao estabelecimento de um regime diferenciado para os cidadãos deficientes, a nível do cumprimento de deveres, nos ternos do qual eles sejam dispensados do cumprimento de obrigações para que não estejam incapacitados e sejam legalmente impostas à generalidade dos cidadãos.

2 - O conceito de invalidez adoptado pelos artigos 25º, n.º 3, e 80.º, n.º 6, do CIRS, nas redacções iniciais, não poderia, sem incorrer em inconstitucionalidade material, alterar a amplitude do conceito de deficiência que emana do n.º 1 do artigo 70º da CRP.

3 - A alínea c) do n.º 5 das Instruções Gerais anexas ao DL n.º 343/93, de 30.IX, se interpretada como aplicável ao cálculo de deficiências relevantes para efeitos de IRS, é organicamente e materialmente inconstitucional.

4 - Não poderá entender-se que a não definição do conceito de invalidez relevante para efeitos fiscais implicasse uma remissão para o conceito resultante da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, por este diploma não vigorar ainda à data em que entrou em vigor o CIRS e tal conceito ser diferente do resultante da Tabela Nacional de Incapacidades vigente ao tempo da publicação deste código.

5 - Na generalidade das normas relativas a atribuição de benefícios fiscais a deficientes, anteriores ao CIRS, estava estabelecida, por diplomas com valor normativo, a forma de determinação das incapacidades e as entidades competentes para a levarem a cabo, pelo que, ao não se prever nos arts. 25.º, n.º 3, e 80.º, n.º 6, do CIRS, no art. 44.º, n.º 5, do EBF e na Lei n.º 9/89 qual a entidade competente para determinar o grau de invalidez nem a forma de efectuar essa determinação, o nosso experimentado legislador, em matéria de benefícios fiscais para deficientes, não se esqueceu de fazer tal indicação ou quis fazer uma remissão implícita, tanto mais que era matéria em que, por mais de uma vez, tivera necessidade de proceder a esclarecimento do regime legai, por forma explícita.

6 - Por isso, o facto de incluir indicações expressas em todas as outras situações, quer antes, quer depois do CIRS e EBF, impõe se conclua que a omissão de tais indicações da forma de cálculo e de entidade estranha à Administração Fiscal para efectuar a avaliação do grau de invalidez, que se manteve apesar de alguns daqueles artigos terem sido várias vezes alterados, seja considerada como sendo intencional.

7 - Do preâmbulo do DL n.º 202/96 resulta que não existiam normas legais específicas para avaliação da incapacidade prevista na Lei n.º 9/89 e que a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, com o seu conteúdo original, era inadequada, sem adaptações, ao cálculo das incapacidades relevantes para efeitos da atribuição do estatuto de deficiente, pelo que não se pode entender que, naquelas normas se pretendesse fazer uma remissão implícita para ela.

8 - Os princípios constitucionais da legalidade tributária, da tipicidade e da reserva de lei formal não exigem que tenha de constar da lei fiscal a totalidade do critério de decisão dos elementos relevantes para efeitos da incidência dos impostos, exigindo, apenas, que seja assegurada aos interessados "uma suficiente densificação cação que sirva de critério orientador à actividade administrativa e à dos próprios tribunais, quando chamados a controlar o uso de tais conceitos pela Administração."

9 - Cabe à Administração Fiscal decidir sobre todos os pressupostos necessários da liquidação, em todas as matérias em que não existam leis válidas para efeitos fiscais que atribuam competências a outras entidades.

10 - Nem as normas do Decreto n.º 43 189, nem as do DL n.º 341/93 prevêem sequer o modo de avaliação, ou a entidade competente, ou se destinam sequer a fixação de incapacidades por autoridades administrativas, contendo apenas a regulamentação de peritagens que servem de suporte à fixação de incapacidades por outras entidades não sanitárias.

11 - A força probatória plena dos documentos autênticos limita-se aos factos que neles se referem como sendo praticados pela autoridade ou oficial público que o emitiu, assim como aos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora; os meros juízos pessoais do documentador só valem como elementos sujeitos à livre apreciação do julgador (art. 371.º, n.º 1, do Código Civil).

12 - No caso de um atestado médico em que se afirma que determinada pessoa sofre de um certo grau de incapacidade, estamos perante um mero juízo pessoal, já que o grau da incapacidade, os algarismos que o definem, não é um facto que seja directamente observável, tendo de ser fixado através da subsunção de factos perceptíveis pelo documentador a determinada tabela de referência.

13 - Antes do DL n.º 202/96, não havia qualquer norma que atribuísse aos actos de verificação de incapacidades, para efeitos de IRS, a natureza de actos constitutivos de direitos.

14 - No que concerne aos actos certificativos, a correspondência entre o que se certifica e a realidade deve ser considerado como um elemento essencial do acto, o que possibilitará a qualificação como nulidade do vício de falta de correspondência entre o acto e a realidade, de harmonia com o art. 133.º, n.º 1, do CPA.

15 - Não estando afastada a possibilidade de as deficiências qualificadas como permanentes serem susceptíveis de melhoria, como está legislativamente reconhecido no art. 25º, n.º 1, da Lei n.º 100/97, de 13 de Setembro, e no art. 63º do DL n.º 248/99, de 2 de Julho, a administração tributária, ao abrigo do preceituado nos artigos 14.º, n.º 7, e 119.º, n.º 1, do CIRS, pode exigir que a comprovação de todas as incapacidades invocadas pelos sujeitos passivos de IRS 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.

16 - Essa exigência de comprovação não tem de ser fundamentada, sendo irrelevantes as razões que levam a administração tributária a formulá-la, desde que não haja violação dos princípios gerais que devem reger a sua actividade.

17 - Tendo sido alteradas, entre o momento em que foi emitido o atestado apresentado e o último dia do ano a que respeita o imposto, as regras seguidas pelas autoridades de saúde na avaliação de incapacidades, não pode ser reconhecida relevância para comprovação das incapacidades de anos posteriores, em que vigoram estas novas regras, a atestados emitidos antes da sua vigência, desde que não se demonstre que, no caso, a forma de avaliação utilizada se harmoniza com estas regras.

18 - Os DL n.ºs 202/96, de 23 de Outubro, e 174/97, de 19 de Julho, se interpretados como aplicando-se ao cálculo de deficiências para efeitos de IRS, são organicamente inconstitucionais, por violação do n.º 2 do art. 106º e do art. 168º, n.º 1, al. i), da CRP, na redacção de 1992, por, ao criarem um regime de fixação de incapacidades através de acto administrativo e ao atribuírem competências para tal fixação a determinadas autoridades, consubstanciarem intervenção do Governo em matéria de garantias dos contribuintes, em sentido não necessariamente favorável, sem suporte de autorização legislativa, matéria essa que se inclui na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República."

E, como ali, também aqui, no ajuizado caso dos presentes autos, se pode afirmar que:

A esta luz, a posição adoptada no caso dos autos pela administração tributária de exigir que a incapacidade fosse comprovada considerando as possibilidades de correcção e compensação, independentemente de se basear em qualquer circular ou Decreto-Lei ou em qualquer outro diploma, sempre seria a que correspondia ao conceito legal de deficiência e era a única que é compatível com a Constituição.

Assim e talqualmente como no ajuizado caso, não tendo os Impugnantes apresentado a comprovação da existência, no termo do ano de 1996 e de 1997, do grau de invalidez invocado na declaração de IRS relativa a esses anos, nem tendo sequer comprovado que alguma vez tivesse sido o cônjuge marido portador de uma deficiência com um grau igual ou superior a 60%, calculada tendo em conta as possibilidades de correcção ou compensação, importa concluir pela irrepreensibilidade da questionada actuação da administração tributária - efectuar a correspondente correcção nas declarações de rendimentos e liquidar o IRS relativo a esses anos sem considerar a deficiência declarada.

Também nos acórdãos desta Secção de 5 de Abril e de 7 de Junho de 2000, recursos n.ºs 24 740 e 25 111, respectivamente - se considerou legítima a solicitação feita (pela AF) aos contribuintes que quisessem aceder ao benefício fiscal decorrente do seu grau de incapacidade no sentido de apresentarem novo atestado que, respeitando as recentes regras relativas à sua avaliação, informasse a Administração Fiscal de qual o seu grau dessa incapacidade, pois que só assim aquela se sentia habilitada a decidir se o benefício fiscal pretendido tinha, ou não, suporte legal.

Termos em que acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e, consequentemente, em

revogar a sentença recorrida, julgar improcedente a impugnação judicial apresentada e manter as impugnadas liquidações de IRS.

Custas pelos Impugnantes, aqui e na 1.ª Instância.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Baeta de Queiroz* (relator por vencimento) — *Benjamim Rodrigues* (com a declaração de que voto a decisão e parte apenas da fundamentação) — *Alfredo Madureira* (vencido, declaração junta).

Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos desta Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em 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 - cfr. art. 7.º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado 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 DL n.º 341/93, de 30.09, até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

Alfredo Madureira.

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

CONTRIBUIÇÃO AUTÁRQUICA. TERRENO PARA CONSTRUÇÃO.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Terrenos para construção, para efeitos de contribuição autárquica, são aqueles que estão definidos no n.º 3 do art. 6º do CCA.

II — Um terreno, constante da escritura de partilha de bens, como terreno para construção, e igualmente referido como tal em discriminação efectuada no competente processo, deve ser considerado como terreno para construção, nos termos do acima referido normativo.

Recurso n.º 25537, em que são recorrente, Rosa da Luz Duarte Pereira, recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. ROSA DA LUZ DUARTE PEREIRA, identificada nos autos, impugnou judicialmente a liquidação de Contribuição Autárquica dos anos de 1992, 1993 e 1995.

O Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Leiria julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, o qual negou provimento ao recurso.

De novo inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A) À recorrente foi liquidada contribuição autárquica relativa aos anos de 1992, 93 e 95, sob o artigo urbano 3146 da freguesia de Leiria, sobre o valor de 12.000.000$00, no pressuposto de se tratar de parcela de terreno para construção urbana.

B) Contudo, o referido prédio não tem a natureza de parcela de terreno para construção urbana.

C) Com efeito, nem no ano de 1998 nem nos anteriores, nem mesmo posteriores, a referida parcela não foi objecto de qualquer alvará de loteamento, nem aprovado projecto de construção nem concedida licença de construção.

D) Além disso, a escritura de divisão outorgada pela recorrente em 1983 não constitui nenhum título aquisitivo que permita conferir àquela a natureza de parcela de terreno para construção urbana, quer para efeitos de sisa, quer para efeitos de contribuição autárquica.

E) Por outro lado, mesmo que assim se não entendesse, sempre a referida parcela teria perdido a natureza de parcela para construção pelo facto de não ter sido feita qualquer construção durante os três anos após 1983.

F) Na verdade, tratando-se de uma parcela com área inferior à unidade de cultura, opera a caducidade da parcela como sendo de construção, por força do § 5º do art. 49º do Código da Sisa.

G) Mas se assim também se não entendesse, sempre se dirá que a parcela em causa foi objecto de avaliação em 1983, no processo de discriminação 62/81, em resultado do qual lhe foi atribuído o rendimento colectável de 595$00.

H) Valor aquele que produzirá efeitos fiscais não só nessa data mas nos anos subsequentes.

I) A inscrição indevida em 1989 como parcela de terreno para construção não constitui facto gerador para nova avaliação fiscal, com a agravante de ter sido aplicada uma forma de avaliação com efeitos retroactivos a 1983.

J) A douta decisão recorrida efectuou errada interpretação e aplicação do art. 6º, n.º 1, do CCA, bem como do n.º 2 do art. 8.º do DL 442-C/88.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, sustentando que o recurso não merece provimento.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA defende que o recurso merece provimento, parecendo haver um lapso na respectiva conclusão, pois o teor do parecer aponta, a nosso ver, em sentido contrário.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto assente no acórdão recorrido:

2.1. Por escritura pública lavrada no 1 º Cartório Notarial de Leiria, em 7/2/83, procedeu-se à divisão do prédio sito na Quinta do Cabeço, freguesia e concelho de Leiria, descrito na respectiva Conservatória do Registo Predial sob o n. 75.784, e inscrito na matriz predial rústica da mesma freguesia sob o art. 241.º, que fora objecto de discriminação, conforme processo n. 62/81, da Repartição de Finanças de Leiria, sendo adjudicada à agora impugnante a terceira parcela assim identificada: "Terreno para construção urbana, com a área de três mil metros quadrados, a confrontar do norte com Manuel de Oliveira Lagoa, nascente com a própria e outros, sul com a segunda parcela e poente com Manuel de Oliveira Lagoa, com o rendimento colectável de Esc. 595$00".

2.2. Em 3/10/89, a impugnante solicitou a inscrição daquela parcela na matriz.

2.3. A Administração, através da DGCI, procedeu à liquidação da contribuição autárquica referente àquela parcela, a que corresponde o art. urbano 3146, da freguesia de Leiria, com o valor tributável de 12.000.000$00, respeitante aos anos de 1992, 1993 e 1995, nos montantes de 132.000$00, 144.000$00 e 129.600$00, respectivamente.

2.4. A impugnante apresentou reclamação graciosa daquela liquidação, que lhe veio a ser indeferida por despacho de 20/5/96, o qual lhe foi notificado em 7/6/96.

2.5. A impugnação deu entrada em 13/6/96.

3. Está em causa saber se o terreno em causa nos autos é ou não um terreno para construção para efeitos de contribuição autárquica.

Vejamos.

Dispõe o art. 6º do CCA:

"1 - Os prédio urbanos dividem-se em:

(. . .);

c) Terrenos para construção (. . .).

3 - Terrenos para construção são terrenos, situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedido alvará de loteamento, aprovado projecto ou concedida licença de construção e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se, no entanto, aqueles a que as entidades competentes vedem toda e qualquer licença de construção, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas, ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos(. . .).

Será que estamos perante um terreno para construção?

Pois bem.

Não consta dos autos que tenha sido concedido alvará de loteamento, aprovado projecto ou concedida licença de construção, sendo que a recorrente alega expressamente que não, sem que tal alegação tenha suscitado qualquer oposição.

Logo, por aqui, não estamos perante um terreno para construção.

Mas será que foi declarado no título aquisitivo que o terreno em causa é um terreno para construção?

O que temos nos autos é uma certidão de partilha para divisão de coisa comum.

A partilha não é, objectivamente, um título aquisitivo.

E disto se deu conta o representante da Fazenda Pública quando diz o seguinte nas suas contra-alegações:

"(. . .) Quanto à qualificação do artigo urbano como terreno para construção, tal decorre da qualificação que foi dada pelos outorgantes da escritura de divisão pela qual foi adjudicada à recorrente uma parcela e do respectivo pedido de inscrição na matriz.

É que, para além dos casos de qualificação objectiva da primeira parte do n.º 3 do CCA, a mesma disposição legal atribui relevância plena à manifestação de vontade dos titulares do prédio em escritura que titule o seu direito para efeitos de qualificação como terreno para construção.

E a escritura de divisão de coisa comum é incontestavelmente um título que legitima o direito do adjudicatário.

Pelo que, assentando a qualificação do prédio na declaração de vontade expressa em escritura publica, não podem relevar, quanto a tal qualificação, as eventuais irregularidades do loteamento."

Pois bem.

Não há dúvida que a manifestação de vontade dos interessados releva necessariamente para efeito de qualificar o terreno como terreno para construção.

Isso é o que resulta do normativo em causa, quando se diz expressamente na lei que a sua definição como tal resulta de uma declaração de conformidade no título aquisitivo.

Por outro lado, essa definição é anterior, remontando à discriminação constante do processo n. 62/81 - ponto 2.1. do probatório.

Acresce dizer que a impugnante solicitou a inscrição daquela parcela na matriz - vide ponto 2.2. do probatório.

Deve assim entender-se a expressão título aquisitivo como expressão ampla que abrange uma situação como a descrita.

Falecem assim as conclusões A), B), C) e D) das alegações de recurso.

E que dizer da parcela ter alegadamente perdido tal natureza, pelo facto de não ter sido feita qualquer construção nos três anos subsequentes, pelo que ocorre a situação prevista no art. 49º, § 5º do Código da Sisa?

Pois bem.

Para além de tal hipótese ter a ver especificamente com a Sisa, não consta que alguma acção de anulação tenha sido proposta por quem tinha legitimidade para o fazer, e no prazo aí previsto (vide art. 1379.º, nºs 2 e 3 do CC).

Falecem assim as conclusões E) e F) das alegações de recurso..

E quanto à avaliação fiscal questionada, dir-se-à que a avaliação se processa nos termos dos art. 93.º e segs. do Código da Sisa - art. 8º, n.º 2, do DL n. 442-C/88, de 30/11.

Ora, não consta da alegação do recorrente que tenha sido requerida uma segunda avaliação.

E a inexistência de tal pedido inviabiliza a apreciação contenciosa da avaliação - vide arts. 96.º e 97.º do Código da Sisa, bem como o art. 155.º, n.º 6, do CPT.

Improcedem assim as conclusões G), H), I) e J) das alegações de recurso.

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

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

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

IVA. Informação vinculativa e jurisprudência burocrática. Colchões Magnific Dreams. *Aparelhos ortopédicos para os efeitos da verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA.*

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Os serviços da Administração Fiscal poderão proceder de acordo com novas orientações administrativas sem violar o artigo 73.º do CPT, quando não actuem de forma diversa em relação ao sentido da informação prestada, o que acontece dando conhecimento ao interessado da sua nova postura e esta passe a valer para o futuro.

2 — Embora os colchões Magnific Dreams *tenham a virtualidade de prevenir e tratar certas deformações, certo é também que podem ser usados, ou seja, terem uma afectação a outras razões que não médicas, o que impede que sejam qualificados como aparelhos ortopédicos para os efeitos da verba 2.5 da Lista 1 anexa ao CIVA.*

Recurso: 25 584; Recorrente: Espumatex - Indústria de Espumas, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.mo Juiz Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com o acórdão do TCA que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do TT de 1.ª Instância do Porto, que havia julgado improcedente a impugnação às liquidações adicionais de IVA referentes aos exercícios de 1993 e 1994, no montante global de 238.476.108$00, veio Espumatex - Indústria de Espuma L.da recorrer, sustentando a sua discordância quanto ao julgado como segue:

O acórdão recorrido considera que a informação vinculativa da AF comunicada em 05.02.91, foi *intuitu personae* quando a devia ter considerado, em si mesma, como a qualificação juridico-tributária, em sede de IVA, do produto *Magnific Dreams,* independentemente de quem o produz e comercializa, por a tanto obrigar o disposto nos artigos 72.º do CPT então em vigor e 68.º da LGT O mesmo acórdão ignora ainda o disposto no artigo 21.º do CPT, entre outros normativos legais, porquanto entende ser oponível à recorrente o despacho de 15/10/92, o qual não só não lhe é dirigido, nem ao produto *Magnific Dreams,* como nem tão pouco se lhes refere;

O acórdão recorrido entende ainda que a informação vinculativa, comunicada em 05.02.91, poderia ser revogável por aquele despacho de 15/10/92, o que viola frontalmente o disposto nos artigos 73.º do CPT e actual 68.º da LGT;

O acórdão ora em análise, retirando da verba 2.5 da Lista 1 anexa ao CIVA, interpretações e ilações, sem qualquer apoio quer no texto da lei, quer no seu espírito, conclui erradamente pela não inclusão do produto *Magnific Dreams* naquela verba, quando, por força da matéria fáctica adquirida nos autos, em que se afirma que o produto *Magnific Dreams* tem a virtualidade de prevenir e tratar deformações

congénitas ou adquiridas do organismo, haveria que concluir pela sua qualificação como aparelho ortopédico e, consequentemente, inclui-lo na referida verba 2.5.

Nas suas alegações, a representante da F.ª P.ª a sustenta que:

Atenta a natureza de pré-decisão da informação vinculativa, a mesma só pode produzir efeitos relativamente ao respectivo requerente;

No caso, a informação vinculativa não foi prestada à recorrente pelo que esta, em relação à mesma se encontra em posição de alheia, em nada se distinguido dos demais contribuintes que se encontrem em idêntica situação, pelo que lhe é plenamente aplicável o despacho de 15.10.92;

Quanto à inclusão do produto em questão na verba 2.5 da lista I anexa ao CIVA, é de subscrever o entendimento perfilhado pelas decisões proferidas nos autos, no sentido de que é requisito essencial daquela inclusão, o facto de o bem ter uma relação directa com qualquer deformação do organismo, o que não resulta da matéria de facto dada como provada nas instâncias.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º é de parecer que o recurso não merece provimento.

O acórdão recorrido, quanto ao alegado erro de julgamento da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto relativamente à matéria de facto, designadamente quando dá por assente que a recorrente teve conhecimento do despacho de 15/10/92, a partir do qual a AF passou a excluir da verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA os chamados colchões ortopédicos, pela comunicação da APICOL de 6/9/93, considerou, ter sido a própria recorrente quem afirma na petição inicial ter-lhe sido endereçada, pela referida Associação, uma comunicação no sentido de passar a onerar o produto em causa com IVA à taxa normal, com base no despacho de 15/10/92.

Por outro lado, tendo a recorrente alegado que o despacho de 15/10/92 se refere unicamente aos colchões produzidos e comercializados pela empresa FACOMOL Lda, conforme resultaria do documento de fls. 44 a 46 dos autos, considerou o acórdão em análise que aquele despacho, uma vez que visou resolver o problema do enquadramento em IVA dos colchões ortopédicos em geral, ainda que tivesse resultado de uma consulta formulada ao SAIVA pela referida empresa, não se aplica exclusivamente a esta empresa, mas a todas que comercializem aqueles produtos, o que resultaria da referência expressa nele contida à comunicação a efectuar a todas as empresas interessadas e não apenas à exponente.

Quanto à suscitada questão da qualificação do colchão como aparelho ortopédico, enquadrável na verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, o acórdão recorrido considerou não se estar perante um facto passível de levar ao probatório, mas sim perante matéria conclusiva, que há-de resultar dos factos apurados nos autos, pelo que, nessa medida, bem teria andado a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, ao fazer constar do probatório tão só as características de tais colchões, relegando a sua qualificação para o posterior enquadramento jurídico-fiscal daquela matéria.

Colocada a questão de saber se, atento o facto de a AF se encontrar vinculada à informação prestada a um contribuinte nos termos do artigo 72.º do CPT, tendo mudado de entendimento quanto à inclusão dos colchões ortopédicos na verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, deveria ter procedido à notificação da recorrente, informando-a dessa alteração, o acórdão do Tribunal Central Administrativo entendeu, confirmando o decidido na sentença então recorrida, que a então impugnante, ora recorrente, porque não provocou uma informação vinculativa por parte da AF, não teria de ser notificada do despacho de 15/10/92.

Por último, confirmando o decidido em 1.ª instância, e respondendo negativamente à questão de saber se os produtos comercializados pela recorrente são susceptíveis de serem enquadrados na verba 2.5 da Lista anexa ao CIVA, o acórdão recorrido sustentou-se na tese de que aqueles bens, independentemente da sua aptidão para prevenir e curar deformações do organismo, são susceptíveis de serem adquiridos por outras razões que não médicas, o que afastaria inelutavelmente a sua inclusão na referida Lista anexa.

Cumpre decidir.

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos artigos 713.º/6, 726.º, 749.º e 762.º/1 do CPC.

A recorrente coloca a questão, já colocada à instância recorrida, da abrangência da informação vinculativa da Administração Fiscal de 5.2.91 (referida a Ezequiel António Matos pessoalmente, ou ao produto *Magnific Dreams* por si comercializado), visando obter a consagração da segunda alternativa, mas esta é a que resulta das proposições do aresto recorrido quando trata da inclusão dos colchões ortopédicos na verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA e ali se refere a mudança de entendimento e a alteração introduzidos com o despacho de 15.10.92 (fl. 243, penúltimo parágrafo) obviamente referida a uma situação objectivada que englobava o aludido produto.

Não há, pois, contradição com o decidido que justifique o tratamento do ponto em sede de recurso.

Depois, insurge-se contra a oponibilidade à recorrente do despacho de 15.10.92, por este não lhe ser dirigido, nem ao referido produto, não ter sido dele expressamente notificada a empresa e não ter sido fundamentada a decisão, com pretensa violação do artigo 21.º do CPT.

Sem dúvida que a análise do ponto parte do facto provado de que o dito despacho, embora não comunicado à recorrente (à impugnante nem ao Sr Exequiel), foi do seu conhecimento por comunicação da Apicol, de 9.93, o que não pode ser reapreciado por este tribunal, uma vez que tal acção não se inscreve nos poderes de cognição desta formação "em processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância "nos termos dos artigos 21.º/4 do ETAF e 722.º/2 do CPC ([1]).

Daí, que a pronúncia de facto da 2.ª instância seja de acatar por este tribunal, que não a pode rever artigo 729.º/2 do CPC.

Assim, dado pela Administração Fiscal conhecimento ao interessado da sua nova postura, a valer para o futuro, acerca da tributação em IVA dos colchões designados por ortopédicos, nada obstava a que uma informação anterior, mesmo vinculativa conforme o artigo 14.º do CPCI, aplicável em razão do tempo, proferida noutro sentido, deixasse de vincular o ente público e de impedi-lo de proceder em relação a situações futuras segundo a nova decisão.

([1]) Cf. Acs. deste tribunal de 1.2.94, rec. 16772 e jurisprudência do STJ, de que é exemplo o de 11.4.85, em *BMJ* 346/215.

Exigir para a situação mais do que a comunicação efectuada e recebida, antes uma notificação nos termos do artigo 64.º do CPT, seria esquecer que esta se impõe antes para os actos em matéria tributária, actos administrativos que não prescindem do seu momento individual e concreto ([2]), que falta na decisão administrativa comunicada.

Por isso, não procede a invocação fundada em falta de notificação.

O segmento referente à falta de fundamentação não vem tratado na decisão recorrida, pelo que do mesmo se não conhece por mor da sabida acepção, constantemente afirmada em jurisprudência ([3]), de que os recursos visam, em geral, e com excepção das questões de conhecimento oficioso, modificar as decisões recorridas, que não apreciar questões não decididas pelos tribunais *a quo*.

Quando acima se fez referência ao modo legalmente admissível de comunicar a nova decisão do despacho de 15.10.92, já se adiantou não ser ilegal, por consentida nos termos do artigo 73.º do CPT (ora se acrescenta), a postura administrativa tomada, devidamente comunicada e referida a situações futuras.

A consulta prévia, mesmo que solicitada e emitida segundo os pressupostos referidos no § 1 .º do artigo 14.º do CPCI, só vinculava nos precisos termos referidos nesse preceito, isto é, em relação ao objecto exacto do pedido, pelo que, incluindo este a orientação administrativa que era dada ao tempo à interpretação da verba 2.5 da Lista 1 anexa ao CIVA, mas não a garantia da inalterabilidade daquela por orientações futuras da Administração Fiscal, não podia quanto a esta gozar do mesmo efeito obrigatório.

E, assim, os serviços da Administração Fiscal poderão proceder de acordo com a nova orientação, sem violar o referido artigo 73.º do CPT, pois não actuam deforma diversa em relação ao sentido da informação prestada, desde que dêem conhecimento ao interessado da sua nova postura e esta passe a valer para o futuro.

A não ser assim, ver-se-ia transformada a informação vinculativa num instrumento de fixação e de cristalização da chamada jurisprudência burocrática, constituída por normas regulamentares internas (circulares, ofícios circulares, ofícios circulados, etc.) ([4]), relativamente aos sujeitos passivos informados, que não em relação aos demais, com o corolário indesejável da violação dos princípios da igualdade e da justiça, que não enforma, seguramente, o telos das normas que consagram a vinculação da Administração Fiscal à acção informativa aos sujeitos passivos.

Finalmente, na questão da interpretação da verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, para determinar se na sua hipótese cabe (ou não) o produto Magnific Dreams, entendia a Administração Fiscal que o colchão ortopédico - *Magnific Dreams,* face às suas características, tem enquadramento na verba 2.5 da Lista 1 anexa ao CIVA (fls. 42) , mas em 15.10.92 veio a alterar o seu entendimento da forma que segue:

(...) numa interpretação mais objectiva e rigorosa da verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, leva-nos a concluir que os colchões designados por ortopédicos, muito embora possam ter uma maior ou menor influência no tratamento de algumas fracturas e também em patologias da coluna vertebral (cervical, dorsal e lombar) e membros atenuando os efeitos álgicos da maioria dos doentes da coluna, não são propriamente aparelhos, artefactos ou material de prótese, pelo que rigorosamente não terão os mesmos enquadramento na citada verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA.

([2]) Cf. Noções de acto administrativo no artigo 120.º do CPA, em Rogério Soares, *Direito Administrativo,* 1978, p. 76 e em Freitas do Amaral, *Direito Administrativo,* III, p. 66.
([3]) Cf. Ac. do T. Pleno da 1.ª Secção, de 18.4.89, em *AD* 336/1533.
([4]) Cf. Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal,* 1996, II, p. 323.

É certo que os chamados colchões ortopédicos terão características diferentes. designadamente na sua estrutura, dos colchões vulgares, mas em resultado de diligências efectuadas por este Serviço, não se conclui pela existência de qualquer legislação ou norma que defina quais as características que os colchões devem possuir para poderem ser considerados como ortopédicos.

A designação de "ortopédicos" resultou certamente do facto de alguns colchões que, pela sua rigidez ou consistência, eram aconselhados para pessoas com problemas de postura corporal, ossos (coluna), entendendo-se que para tal terão de possuir características específicas.

Porém, como antes se refere, mesmo estes colchões especiais não tem rigorosamente enquadramento na verba 2.5 da Lista I anexa ao CIMA pelo que se afigura de alterar o entendimento antes firmado até porque a situação actual poderá provocar distorções de concorrência (fls. 45/46 dos autos).

Em sede judicial, sobre o ponto vem firmado que os colchões comercializados pela impugnante têm a virtualidade de prevenir e tratar certas deformações sendo certo que qualquer pessoa os pode adquirir, tendo ou não problemas de saúde (probatório do aresto recorrido), seja, são bens susceptíveis de serem adquiridos por outras razões que não médicas (fundamentação do mesmo aresto).

Constituindo-se estes dados em matéria de facto, fixada através de juízos de facto, a pronúncia da 2.ª instância resultante é de acatar por este tribunal, que não a pode rever - artigo 729.º/2 do CPC.

O teor literal do texto da verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA é o que segue, para o qual remete o artigo 18.º do CIVA quando estabelece a taxa reduzida de 5% para as transmissões de bens e prestações de serviços constantes da dita lista.

2.5 - Aparelhos ortopédicos, cintas médico - cirúrgicas e meias medicinais, cadeiras de rodas e veículos semelhantes, accionados manualmente ou por motor, para deficientes, aparelhos, artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano ou a tratamento de fracturas. Exceptuam-se o calçado ortopédico e as armações de lentes para correcção da vista.

Logo no domínio da interpretação literal, elemento preponderante nas normas beneficiantes ([5]), será dificultoso, semanticamente, ver um colchão como aparelho, palavra designativa de uma noção de instrumento ou máquina para desempenhar funções ([6]), alheia ao referido objecto, dado antes a fins de repouso e quietação.

Depois, constituindo a redução de taxa um benefício fiscal artigo 2.º/2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo DL 215/89, de 1.7), concorrerá para a solução a definição que deste dá o n.º 1 do citado preceito - medidas de carácter excepcional instituídas

([5]) Cf. aut. ob. citados, p. 393.
([6]) Cf. o passo de Camilo, em *Coisas Espantosas,* p. 52: - "tanto se contorceu que desconcertou o aparelho do curativo".

para tutela de interesses públicos extra-fiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

Reconhecido que o interesse público extrafiscal tutelado é de natureza social e se dirige à protecção sanitária e amparo a deficientes, como ocorria com a similar verba instituída para imposto de transacções pelo CIT ([7]), cumpre integrar tal dado na ratio júris do preceito interpretando para completar o elemento teleológico da interpretação.

Donde se não extrai um resultado interpretativo diferente do alcançado pelas instâncias, pois, embora os bens em causa tenham a virtualidade de prevenir e tratar certas deformações, certo é também que podem ser usados, ou seja, terem uma afectação a outras razões que não médicas, o que impede que sejam qualificados como aparelhos ortopédicos para os efeitos da verba 2.51 anexa ao CIVA.

Decidir de modo diverso seria contrariar o destino legal da instituição da redução de taxa, a protecção sanitária e amparo a deficientes, associado ao carácter excepcional imprimido pela lei à medida (e refere-se associado porque destino e excepção são intenções normativas que se conjugam no tópico interpretativo).

Por tudo, merece o aresto recorrido confirmação.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça em 50%.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Execução fiscal. Graduação de créditos. Inaplicabilidade do art. 341º do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Os nºs. 4 e 5 do art. 341º do CPT não têm aplicação no âmbito do processo de reclamação de créditos.

II — Têm, isso sim, aplicação, aplicação no âmbito do processo de execução.

Recurso n.º 25604. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Maria Barbosa Brandão. Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 - **O REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA** junto do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, nuns autos de execução fiscal em que é executado José Maria Barbosa Brandão,

([7]) Cf. *O Imposto de Transações Sobre as Mercadorias,* de Madeira Curvelo e Campos Laires, 1980, p. 168.

veio, ao abrigo do art. 243º do CPT, reclamar créditos do Estado por dívidas de IVA e IRS.

A Mma. Juíza daquele Tribunal julgou verificados os créditos reclamados, procedendo à graduação do seguinte modo:

- em primeiro lugar, os créditos reclamados de IRS e de IVA, bem como os exequendos de IVA, procedendo-se a rateio entre eles, se necessário.
- em segundo lugar, os créditos exequendos do CRSS.

Inconformado com esta decisão, o representante da Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) A reclamação apresentada a fl. 2 dos autos respeita a créditos de IRS e IVA.

b) A douta sentença recorrida graduou da seguinte forma os créditos reclamados: créditos de IVA e IRS e os exequendos de IVA, procedendo-se a rateio entre eles, se necessário.

c) A douta sentença recorrida considerou aplicável o disposto no n.º 2 do art. 745º do CC.

d) Está em causa uma situação em que o montante a pagar é inferior ao devido.

e) Para os casos em que o montante a pagar é inferior ao devido são aplicáveis os arts. 341º, nºs. 4 e 5, do CPT, 8º do DL n. 73/99, de 16/3, e 40º, nº 4 da LGT.

f) Por força destes preceitos legais o pagamento deve ser sucessivamente imputado pela ordem: juros moratórios, outros encargos legais, dívida tributária, incluindo juros moratórios, com pagamento dos títulos de cobrança nos moldes do art. 341º do CPT e coimas.

g) No pagamento de dívidas ao Estado, em consequência de reclamação de créditos, está prejudicada a aplicação do disposto no art. 745º do C. Civil.

h) A douta decisão recorrida violou os arts. 341º, nºs. 4 e 5, do CPT, 8º do DL n. 73/99, de 16/3, e 40º, nº 4, da LGT.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - É a seguinte a matéria de facto em que assenta a decisão recorrida:

2.1 - A penhora incide sobre bens móveis.

2.2 - A execução corre por dívidas de IVA, IRS e contribuições à Segurança Social.

3 - Está em causa a aplicação ou não à hipótese dos autos do art. 745º. nº 2, do CC.

O recorrente entende que este dispositivo não tem aplicação, mas antes e sim o disposto no art. 341º, nºs. 4 e 5, do CPT.

Dispõe este normativo:

"4. Se a dívida exequenda abranger vários documentos de cobrança e a quantia arrecadada perfizer a importância de um deles, será satisfeito esse documento, que se juntará ao processo.

5. Se a quantia não chegar para pagar um documento de cobrança ou se, pago um por inteiro, sobrar qualquer importância, dar-se-á pagamento por conta ao documento mais antigo; se forem da mesma data, imputar-se-á no documento de menor valor, em igualdade de circunstâncias, em qualquer deles. . ."

Será este preceito aplicável?

Entendemos que não.

Sobre esta posição já se pronunciou este Supremo Tribunal ([1]), em termos que merecem a nossa inteira concordância.

Escreveu-se no aresto citado:

"... o art. 341º do CPT não é aplicável à reclamação de créditos, mas apenas no âmbito do processo de execução, estatuindo sobre a forma de efectuar os pagamento, por parte da repartição, nos casos em que não existe reclamação de créditos.

"A esta conclusão se chega tendo em conta a inserção sistemática do art. 341º do CPT, em secção autónoma e posterior à secção VIII que regula a convocação dos credores e da verificação dos créditos, bem como a diversa estatuição entre os nºs 1 e 2 desse artigo.

"Assim, o nº 1 do art. 341º previne a hipótese (e regula sobre o procedimento a adoptar) de existir reclamação de créditos e ser insuficiente o produto de venda para pagamentos, ou seja, está-se em momento posterior à venda, que é o acto a partir do qual se inicia a convocação dos credores e a eventual necessidade de verificação e graduação dos créditos reclamados.

"Já o n. 2 do art. 341º se reporta a outro momento ou fase da execução pois previne a hipótese da constatação da insuficiência das importâncias arrecadadas logo a seguir à penhora; ou seja, este n.º 2 e seguintes do art. 341º regula apenas para a forma de efectuar pagamentos nos casos em que não existem créditos reclamados.

Não havendo reclamação de créditos, o processo de execução não chega a ser objecto de intervenção do tribunal, pelo que se impunha estatuir sobre a forma como o chefe da repartição de finanças haveria de fazer os pagamentos nos caos de várias dívidas e insuficiência de produtos para integral pagamento de todas elas, acrescidos e custas."

Concordamos com o entendimento sufragado neste acórdão. Daí concluímos que não tem aplicação à hipótese dos autos o art. 341º do CPT. Tem assim aplicação o disposto no art. 745º do CC.

A sentença recorrida não merece pois censura.

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

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Ernâni Figueiredo.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

STA. Competência em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

A Secção de Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente em razão da hierarquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, da sentença da 1ª Instância, não tiver como fundamento exclusivo, matéria de direito - art. 32 nº 1 al. b) do ETAF.

([1]) Acórdão de 13/10/99, rec. n.º 24.118.

Recurso n.º 25 618. Recorrente: Casa dos Leitões da Guia Ldª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vêm o presente recurso jurisdicional, interposto por CASA DOS LEITÕES DA GUIA, LDª, da sentença do TT de 1ª Instância de Leiria, proferida em 14/06/00, que julgou improcedente a oposição que deduzira à execução fiscal nº 3883/98-100526.0, da 2ª RF de Pombal.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1ª - Não se verificou o facto translativo do imóvel (tradição ou posse em nome próprio), nem em 31/05/1994, momento que sustenta toda a construção da Administração e da sentença judicial, nem posteriormente (erro nos pressupostos de facto).

2ª - Na verdade, nunca ocorreu a tradição (posse) do imóvel, tendo a Recorrente exercido o comércio no estabelecimento existente no imóvel em causa exclusivamente em virtude do contrato de cessão de exploração que celebrou em 31/05/1994 (posse formal - não causal e em nome alheio).

3ª - Assim sendo, não estão reunidos os requisitos das normas do corpo e do nº 2 do parágrafo 1 do art. 2º do CIMSISD e, consequentemente, não havia lugar a liquidação da sisa, designadamente, antes de 31/05/94, como pretende a Administração e a sentença judicial recorrida (art. 47.º do mesmo Código).

4ª - Ora, não sendo a Recorrente sujeito da relação jurídica de imposto que a Administração e o Tribunal a quo tomaram como verificada (ilegitimidade substantiva), é parte ilegítima no processo executivo que deu origem à oposição de folhas 1 e segs. dos autos [art. 286º, nº 1, al. b), segunda situação, do CPT, preceito idêntico ao art. 204º, nº 1, al. b), segunda situação, do CPT, preceito idêntico ao art. 204º, nº 1, al. b), segunda situação, do CPT].

Sem prescindir e por cautela de patrocínio

5ª - A questão da existência e execução do contrato de cessão de exploração celebrado pela Recorrente em 31/05/1994 e em virtude do qual exerceu o comércio no estabelecimento existente no imóvel em causa, fundamento da sua oposição e elencada na sentença do Tribunal a quo, não foi apreciada pelo M. Juiz a quo, devendo sê-lo [art. 668º, nº 1 al. d), do CPC].

6ª - Na verdade, se tal tivesse ocorrido, a decisão corporizada na sentença seria seguramente a contrária daquela que ali aparece vertida e que corresponde à posição (errada) da Administração Fiscal, que já desconsiderara tal facto.

7ª - Normas jurídicas violadas: Corpo e nº 2 do parágrafo 1º do art. 2º e art. 47º do CIMSISD; art. 668º, nº 1, al. d) do CPC; e art. 286º, nº 1, al. b), segunda situação, do CPT, que corresponde ao art. 204º, nº 1, al. b), segunda situação, do CPPT.

Nestes termos e nos de Direito, cujo suprimento se invoca e requer a V. Exa., deve a sentença em crise ser revogada e anulado o acto tributário (liquidação de sisa) que está na génese do presente processo."

O Exmº Magistrado do MP, no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia, por o recurso não versar matéria de direito, atento o vertido na predita conclusão 2ª.

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste STA, em razão da hierarquia.

Ora, ele é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, a recorrente, nas transcritas conclusões 1ª e 2ª, aponta à sentença um "erro nos pressupostos de facto", ao sustentar que exerceu "o comércio do estabelecimento existente no imóvel em causa exclusivamente em virtude do contrato de cessão de exploração que celebrou em 31/05/1994", não se verificando, assim, "o facto translativo do imóvel (tradição ou posse em nome próprio), nem em 31/05/1994, momento que sustenta toda a construção da Administração e da sentença judicial, nem posteriormente".

Ora, a competência deste STA, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos dos TT 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 nº 1 al, b) do ETAF - constituindo, assim, excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do art. 41º nº 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 nº 1 do art. 32º".

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la no dito TCA.

Termos em que se acorda declarar este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000$00 e a procuradoria em 40%.

Transitado, remeta ao TCA.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Recurso nº 25.636. Recorrente: C.A. - Construtora do Alva, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Fonseca Limão.

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

C.A - Construtora do Alva, S.A., inconformada com o acórdão, a fls. 254 e seguintes, do TCA, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença do Mº Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Coimbra, que lhe havia julgado improcedente a impugnação que havia deduzido contra a liquidação do IRS/90, daquela interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

a) O acórdão recorrido enferma de erro de julgamento por contradição entre os seus fundamentos de facto, pois, ao dar como provados os factos constantes das alíneas A) , B) por um lado, e K) e L), por outro, e ao não justificar racionalmente como é que o preço da aquisição que dá como assente na alínea k) do probatório foi pago e em que termos é que ele foi levado ao registo contabilístico da ora recorrente, nunca racionalmente pode concluir que as transacções que subjazem aos lançamentos contabilísticos fixados nas alíneas O) e P) do mesmo probatório são fictícios.

b) Esta conclusão tiradas pelo acórdão recorrido está assim racionalmente contra os factos que ele próprio deu como provados em tais alíneas do probatório e essa falta de racionalidade é matéria de direito que o tribunal de revista pode conhecer.

c) Na analise crítica dos factos dados como assentes e para concluir que as transacções espelhadas na contabilidade da ora recorrente eram fictícias o acórdão recorrido fez apelo à existência de laços de parentesco dos sócios da recorrente sem que os tivesse dado como provados e sem que os mesmos se achem provados por documento autentico (certidão de nascimento), conforme estipulam os artigos 3.º e 4.º do Código de Registo Civil.

d) Não tendo invocado quaisquer argumentos racionais fundados na matéria de facto apurada para descredibilizar os dados que decorrem dos factos e dos registos contabilísticos que ele próprio deu como assentes nas alíneas do probatório que aditou, o acórdão recorrido violou a presunção da verdade dos factos subjacentes aos registos contabilísticos que deu como provados e violou o disposto no artigo 78.º do C.P.T.

Contra-alegou a F. P., batendo-se pela manutenção do julgado.

O Exmº Magistrado do M.ºP.º, junto deste STA, foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corri dos os vistos, cumpre decidir.

Vem provada a seguinte matéria de facto:

«A) A 10 de Agosto de 1990 foi celebrado contrato de promessa de compra e venda entre C. A - Construtora do Alva e Joaquim Álvaro comprometendo-se este a conceder ao outorgante um terreno sito no Cobral; para tanto a sociedade entrega-lhe o montante de 26.150.000$00 correspondente ao total do respectivo terreno.

B) A 4 de Dezembro de 1990 celebrou-se outro contrato comprometendo-se Joaquim Álvaro, na qualidade de titular do Alvará das Caldas de São Paulo e terrenos circundantes a vender à sociedade os referidos alvarás e terrenos pelo preço de 51.000.000$00.

C) Os contratos celebrados não identificam os bens objectos de compra e venda, nem os localizam.

D) Decorridos três anos, a empresa não exigiu a realização do contrato nem a devolução do dinheiro.

E) O empreendimento «Vale dos Sonhos» está registado entre os nºs 3219 e 3401 na respectiva matriz, situados no polo oposto ao terreno rústico nº 1011 objecto do contrato.

F) O alvará que Joaquim Álvaro destina à exploração hidromineral dos terrenos caducou em 1990 e ainda se não encontra averbado.

G) O processo de imposto sucessório relativo à herança do Dr. Agostinho Brito Azevedo Loureiro foi instaurado em 19 de Janeiro de 1987 e concluído em 21 de Outubro de 1987, sob o nº 18325.

H) Os valores entregues a Joaquim Álvaro foram contabilizados na conta nº 268 - "Outros Devedores e Credores", encontrando-se ainda por realizar.

I) Os bens que a impugnante pretendia adquirir não eram propriedade do promitente vendedor.

J) O Joaquim Álvaro é accionista da «CA - Construtora do Alva S.A.».

K) Por escritura de compra e venda celebrada em 12/9/95, no 2º Cartório Notarial de Viseu, João Rocha dos Santos e Maria Judite Albuquerque declararam vender à CA - Construtora do Alva, AS, representada por António Álvaro, pelo preço de 60.000.000$00, uma terra de sequeiro com área de 30.000 m^2 , sita na Quinta de São João Carreira, freguesia de Rio da Soba, Viseu, proveniente da discriminação do prédio rústico inscrito na respectiva matriz sob o artigo 5323.

L) Por contrato promessa datado de 12/12/93, João Rocha dos Santos prometeu vender à CA - Construtora do Alva, S.A., representada pelo José Carlos Garcia Álvaro e Manuel Garcia Álvaro, e este prometeu comprar, pelo preço de 60.000.000$00, o prédio rústico referido na alínea antecedente, tendo o João Rocha dos Santos declarado ter já recebido a totalidade do preço convencionado, quantia que lhe foi entregue por Joaquim Álvaro.

M) Por carta, datada de 18/11/94, endereçada ao presidente do conselho de administração da CA - Construtora do Alva, S.A., e subscrita por Joaquim Álvaro, este pede que o montante de 15.484 $00 que tinha em débito à Sociedade fosse objecto de encontro de contas com o seu crédito resultante de empréstimos prestados , no valor de 6.163.880$00 e que o saldo obtido seja obtido ao valor do seu débito de 77.150.000$00 , resultante do estipulado em contratos promessa de compra e venda, celebrados com essa sociedade.

Informa , ainda, que do acordo com conversações havidas, o saldo em divida seria liquidado com a venda de terrenos .

N) Em 18/11/94, foi registada, com suporte em nota de lançamento dessa mesma data, na escrita da CA - Construtora do Alva, S A, uma transferência , conforme carta de 18/11/94, a débito da conta accionista Joaquim Álvaro para crédito da conta devedores e credores -Joaquim Álvaro , no montante de 6.148.395$00.

O) Nos extractos da conta 26807 - Joaquim Álvaro, da contabilidade da impugnante, juntos a fl. 171 e dados aqui como reproduzidos, constam evidenciados os movimentos a seguir indicados, sendo que a mesma ficou saldada em 30/9/95

- a débito:

77.150.000$00 em 1/1/94:

- a crédito

6.148.395$00 em 31/12/94

11.001.615$00 em 31/7/95

60.000.000$00 em 30/9/95

P) A CA - Construtora do Alva, S A, emitiu em 31/7/95 o recibo constante de fls. 172, declarando ter recebido dos Herdeiros de Joaquim Álvaro a quantia de 11.001.605$00 referente à regularização da conta do Poc nº 268.07

Devedores e Credores Diversos - Joaquim Álvaro, e no qual também se declara que esta conta será saldada por escritura de um terreno conforme contrato promessa celebrado em 12/12/94, mas já liquidado na totalidade pelo Joaquim Álvaro.

Vejamos pois, se existe a contradição, alegada na conclusão 1ª do recurso.

A alínea A) do probatório refere-se a um contrato promessa compra e venda celebrado em 10 de Agosto entre a recorrente e Joaquim Álvaro, comprometendo-se este a conceder-lhe um terreno sito no

Cobral, tendo recebido desta 26.150.000$00 correspondente à totalidade do preço.

A alínea B) da matéria de facto provada reporta-se a um outro contrato, celebrado em 4/12/90, mediante o qual aquele se comprometia a vender à sociedade um alvará das Caldas de São Paulo e terrenos circundantes pelo preço de 51.000.000$00.

Tais contratos não só não identificam os bens abjecto de compra e venda nem os localizam [vide al. C) do probatório].

Por seu turno, na alínea L) do acervo factíco registado na peça recorrida, fala-se de contrato promessa datado de 12/12/93, celebrado entre João Rocha dos Santos, como promitente vendedor, e a recorrente, como promitente comprador, relativo a um terreno perfeitamente identificado e localizado, com o preço de 60.000.000$00, donde consta que aquele recebeu esta quantia de Joaquim Álvaro.

Por fim, na alínea K) do probatório regista-se que, por escritura pública de compra e venda de 12/9/95, tal prédio foi vendido por João Rocha dos Santos e Maria Judite Albuquerque à recorrente por aquele preço.

Assim, enquanto nas preditas alíneas A) e B) se fala de bens não identificados nem localizados, nas alíneas L) e K) referem-se dois negócios jurídicos tendo por objecto em prédio perfeitamente identificado e localizado.

Por outro lado, enquanto naquelas alíneas se fala nos preços de, respectivamente, 26.150.000$00 e 51.000.000$00, nestas regista-se o preço de 60.000.000$00, declarado como recebido pelo vendedor. Não se vê pois, contradição entre, por um lado, a matéria factíca constante das ditas alíneas A) e B) e, por outro, a estabelecida nas alíneas L) e K).

Por outro lado ainda, contrariamente ao que afirma na conclusão A) do recurso, não foi dado como assente que o preço de 60.000.000$00 referido na alínea K) tivesse sido, efectivamente, pago, mas tão só que o promitente vendedor declarou, no contrato promessa, tê-lo já recebido de Joaquim Álvaro.

E, no que respeita ao registo contabilístico constante das alíneas O) e P) do probatório, a sua justificação encontra-se nas alíneas M) e P) da matéria provada.

Isto é, o débito de Joaquim Álvaro à CA - Construtora do Alva, S.A ,no valor de 77.150.000$00, seria saldado com a soma das quantias referidas em M) e P), o que viria a acontecer em 30/9/95.

De onde se conclui que as quantias recebidas pelo Joaquim Álvaro, decorridos três anos, não só não foram devolvidas como também não foram empregues na realização de qualquer contrato em que interviesse a recorrente como adquirente de qualquer, bem, pois que o único que celebrou vem datado de 12/9/95 sendo que a liquidação impugnada refere-se ao ano de 1990.

Assim e sem embargo da peça recorrida merecer o reparo que lhe é feito na conclusão C) do recurso, o certo é que não foram apenas os laços de parentesco, nem estes foram essenciais, alegadamente existentes entre os membros e accionistas da recorrente, que levaram o acórdão recorrido a afirmar que «não parecem resultar dúvidas que tratou de transacções fictícias ...».

Tal conclusão encontra suporte, bem, a nosso ver, no tempo que medeou entre o recebimento das ditas quantias e a realização do negócio referido nas alíneas K) e L) do probatório, no facto de não pertencer ao Joaquim Álvaro o terreno que este prometera vender

à recorrente, mas cujo preço recebeu na totalidade, na não identificação e localização dos bens aludidos nas alíneas A) e B) daquele, na caducidade do alvará nesta referido e na factualidade obscura relativa à ligação do accionista ao projecto de empreendimento do Vale dos Sonhos.

E é esta factualidade que suporta a afirmação, tirada no acórdão recorrido e com a qual concordamos, que os lançamentos contabilísticos em questão não resultam de mútuos, de prestação de trabalhos ou do exercício de cargos sociais, havendo antes de ser havidos, por não ter sido provado o contrario, como feitos a título de lucros ou do seu adiantamento, tudo nos termos do artigo 7.º, nº 4, do CIRS.

Improcedem pois, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 40%.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Iva; lapso manifesto; nulidade; poderes de cognição do S.T.A.; questões novas; operações simuladas; dedução; actividade isenta exercida a par de outra não isenta.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O lapso, facilmente verificável e corrigível, na indicação de uma norma legal, não inquina de nulidade a decisão judicial.

2 — O S.T.A., nos processos inicialmente julgados na 1ª. Instância não conhece da matéria de facto, salvo o disposto no art. 722º nº 2 do C. P. Civil, sendo-lhe ainda vedado conhecer das questões não tratadas na decisão recorrida, com excepção das do conhecimento oficioso.

3 — Nos termos do art. 19º nº 3 do CIVA não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada.

4 — A actividade de locação de imóveis, exercida a par de outra, impede a dedução, em principio, do IVA contido nas aquisições de bens e serviços relativas à construção daqueles, sujeitando o sujeito passivo à disciplina dos arts. 23º e 24º do CIVA.

Recurso nº 25 675, em que são recorrente Lopes & Couto Ldª e Recorrente a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmoº. Conselheiro Dr. João Plácido Fonseca Limão.

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

LOPES & COUTO LDª não se conformando com o acórdão do T.C.A., a fls. 302 e seguintes, que lhe negou provimento ao recurso

que havia interposto da sentença, a fls. 107 e seguintes, do T. T. de 1.ª Instância de Coimbra, que lhe julgou improcedente a impugnação que havia deduzido, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

«A

A ora alegante é uma sociedade por quotas, como consta da sua petição e do douto acórdão ora em recurso, tendo oportunamente impugnado a determinação dos valores tributáveis para efeitos da liquidação de IVA e juros compensatórios, bem como essa liquidação.

B

Não foi possível à alegante infirmar o teor e fundamentação da informação da Direcção de Finanças de Lisboa relativa ao exame à sua escrita.

C

Pela simples razão de tal informação não ter sido notificada à ora alegante.

D

Pelo que tal falta não pode servir de fundamento à improcedência da impugnação.

E

Os artigos 19, 20 e 72 do CIVA não impõem à ora alegante saber se o emitente das facturas constava do cadastro do IVAF.

F

Por isso, a correcção resultante da consideração de tais operações como simuladas, merece censura.

G

Não resulta do texto do artigo 20º do CIVA que a dedução do imposto só possa ser atendível nas declarações periódicas posteriores a Abril de 1991.

H

Do artigo 20º do CIVA não constava em 1991, nem consta actualmente, nenhum nº 9.

I

Por isso, a decisão foi tomada no pressuposto da existência desse nº 9 é nula e de nenhum efeito».

J

Não foi ilegal a dedução do IVA pela ora elegante nos exercícios de 1987 a 1989.

L

Assim no douto acórdão ora em recurso, julgando improcedente a nossa impugnação, foram violadas entre outras as disposições dos artigos 19,20º, 23º e 72º todas do CIVA, razões pelas quais deve tal douto acórdão ser revogado...»

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo°. Magistrado do M°. P°., junto deste S.T.A. . foi de parecer que improcedem todas as conclusões de recurso e, por isso, este não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

O acórdão recorrido regista a seguinte matéria de facto:

1 - A impugnante é uma sociedade regularmente construiu tributada em IRC pelo exercício da sua actividade de prestação de serviços de terraplanagens, escavação e transportes.

2 - Paralelamente nos exercícios de 1987 a 1991 a firma construiu diversos armazéns que depois de concluídos afectou ao arrendamento.

3 - A impugnante com relação àqueles imóveis deduziu integralmente o IVA suportado nas aquisições de materiais, outros bens e serviços na referida construção.

4 - A impugnante nos exercícios de 1987 a l991 inclusive não efectuou quaisquer regularização de IVA a favor do Estado nos referidos exercícios quer por cálculo ou variação *pro rata* quer através da afectação real.

5 - A impugnante veio a declarar em Abril de 1991 a renúncia à isenção com referência aos imóveis designados pelos pavilhões n°s 4 e 5.

6 - A conclusão das obras dos referidos pavilhões verificou-se em Abril de 1991.

7 - Data em que se verificou também o início do arrendamento conforme contratos celebrados em 01/04/1991.

8 - Sobre a totalidade das contraprestações obtidas das rendas dos referidos pavilhões a impugnante começou a liquidar IVA nos respectivos recibos mensais a partir do início da celebração dos contratos Abril de 1991 inclusive.

9 - A firma mantêm afectos ao arrendamento tais pavilhões e tem vindo a liquidar IVA sobre as rendas recebidas.

10 - A impugnante acata as liquidações de IVA de Esc. 3 439 915$00 em relação aos três anos em causa e os respectivos juros compensatórios.

11 - As liquidações em causa respeitam aos exercícios de 1987, 1988 e 1989.

12 - Considera-se provado o teor de fls. 49 a 52 e 54 a 67 aqui dado como reproduzido.

13 - A declaração periódica do mês de Março de 1988 no valor de 961 137$00 foi enviada sem meio de pagamento.

14 - O pagamento em falta que o mesmo originou encontra-se debitado para cobrança.

Nas conclusões H) e I) afirma a recorrente que do art. 20° do CIVA não constava, nem consta, actualmente, nenhum n° 9 e, por isso, o acórdão que o invocou é nulo e de nenhum efeito.

A dado passo do acórdão recorrido afirma-se o seguinte:

«Também no que concerne ás rendas do pavilhão n°s 4 e 5 está provado que a impugnante só renunciou à isenção do IVA em Abril de 1991.

Assim sendo a dedução do imposto só pode ser atendível nas declarações periódicas posteriores a tal mês - cfr. art. 20° n°s 1 e 9 do CIVA».

Trata-se de manifesto lapso pois que se conclui com facilidade que a norma que se pretendia invocar era a constante do art. 9° n° 30 do CIVA, a qual, de resto, havia sido invocada na conclusão m) do recurso que a impugnante havia dirigido ao T.C.A .

Assim, tratando-se de um lapso manifesto e considerando que as causas de nulidade são as elencadas nos arts. 668° n° 1 do C.P.C. e 144° do C.P.T., em que aquele se não insere, fácil é concluir não ser nulo o acórdão recorrido, improcedendo assim as ditas conclusões.

Nas conclusões B) C) e D) suscita a recorrente não só questões do domínio da matéria factual como uma outra que agora se apresenta como nova pois que não foi tratada no acórdão recorrido.

Este S.T.A., porém, tem os seus poderes de cognição, no caso vertente, limitados às questões de direito e não pode conhecer de questões novas [v. arts. 21° n° 4, 72° n° 1 al. b) do E.T.A .F. e 167° do C.P.T. e 676° e 690° do C. P. Civil], salvo se de conhecimento oficoso. Improcedem, pois, tais conclusões.

Nas conclusões E) e F) afirma a recorrente que os arts. 19°, 20° e 72° do CIVA não a obrigam a saber se o emitente das facturas constava do cadastro do IVA, sendo censurável, por isso, a consideração segundo a qual eram simuladas as operações naquelas referidas devendo ser efectuadas as necessárias correcções.

A este propósito referiu-se no acórdão recorrido não ter razão a impugnante quando diz não ter havido operação simulada alguma, pois não conseguiu infirmar os dados do exame à escrita que constatou a existência de transmissões de bens ou serviços simulados já que os contribuintes emitentes das facturas não constavam de cadastro do IVA e a impugnante deduziu todo o IVA constante desses documentos sem certificar da existência legal do emitente de tais facturas e sem se acautelar com os necessários meios de prova de pagamento.

Como se sabe, o IVA assenta no princípio da dedução do imposto liquidado nos outputs do imposto suportado ou devido nos *inputs* de forma a só a diferença ser devida.

Por outro lado, no art. 19° n° 1 do CIVA enunciam-se as situações em que se considera haver imposto suportado nos inputs que, por isso, é dedutível.

E, no n° 3 do citado art. 19° prescreve-se a não dedução do imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente.

Por seu turno, o art. 20° limita a dedução do imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações que, de seguida, enuncia.

Por fim, o art. 72° do CIVA estabelece a regra da responsabilidade do fornecedor e do adquirente pelo pagamento do imposto quando a factura não tenha sido passada, contenha indicação inexacta quanto ao nome ou endereço das partes intervenientes, à natureza ou quantidade dos bens transmitidos, ao preço ou montante de imposto devido.

Da análise destas disposições legais resulta a responsabilidade do adquirente de bens ou serviços nas situações nelas descritas, nomeadamente, tratando-se de operações simuladas que, obviamente, não dão lugar à dedução.

Ora, o acórdão recorrido concluiu, sem que este S.T.A. possa exercer qualquer censura sobre tal conclusão [v. arts. 21° n° 4, 32° n° 1 al. h) do E.T.A . F. e 167° do C.P.T], que ocorreram transmissões de bens ou serviços simulados, pois que os emitentes das facturas não constavam do cadastro do IVA, tendo a ora recorrente deduzido todo o IVA delas constante, sem se certificar da existência legal do respectivo emitente e sem se acautelar com os necessários meios de prova do pagamento.

Assim e ao contrário do que sustenta a recorrente, foram bem convocados os arts. 19º, 20º e 72º do CIVA, pelo que improcedem as conclusões E) e F).

Vejamos, agora e a propósito da conclusão J), a questão relativa à dedução do imposto no que concerne ás rendas dos pavilhões 4 e 5, que o acórdão recorrido entendeu só dever ter lugar nas declarações periódicas posteriores a Abril/1991, por seestar perante um sujeito passivo que exercia uma actividade isenta e sem direito a dedução de IVA a par de uma outras sujeita a IVA e que, apenas em Abril/91, renunciou a isenção de tal imposto.

Como decorre do probatório, a impugnante, a par da actividade de prestação de serviços de terraplanagens, escavações e transportes, construiu diversos armazéns que depois afectou ao arrendamento, tendo deduzido o IVA que suportou nas aquisições de materiais, outros bens e serviços, não efectuando, ou exercícios de 1987 a 1991, qualquer regularização de IVA a favor do Estado, apenas renunciando à isenção em Abril do ano de 1991.

Como se alcançado - arts. 9º nº 30 e 20º nº 1 al. a) do CIVA -, a locação de imóveis constitui actividade isenta sem direito a dedução, não sendo, pois licita deduzir integralmente o IVA contido nas aquisições de bens e serviços relativos à sua construção e porque o exercício desta actividade ocorreu em simultaneo com a referida na alínea a) do probatório, a impugnante e ora recorrente ficaria sujeita e disciplina dos arts. 23º e 24º, ou seja, dedução do IVA segundo prorata e regularização anual ou deduções segundo o método de afectação real com prévia comunicação à D.G.C.I.

Como tal não aconteceu, não tendo efectuado qualquer regularização do IVA, nem optado pela renúncia à isenção prevista nos art. 12º nº 4, o que implica a liquidação do imposto pelas contraprestações obtidas no arrendamento, havia lugar à correcção pretendida pelo Fisco.

Improcede, assim, a conclusão J).

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa — Benjamim Rodrigues.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Recurso: 25 788; Recorrente: Ilda dos Santos Madeira Moura, cabeça de casal na herança de J. dos Santos Moura; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

Ilda dos Santos Madeiras Moura, nos autos convenientemente identificada, interpôs recurso jurisdicional do despacho do M.mo Juiz do TT de 1ª Instância de Lisboa, 3º Juízo, 2ª Secção, que lhe rejeitou liminarmente e ao abrigo do disposto no art. 209º n.º 1 c) do CPPT a petição de oposição à execução fiscal tendente à cobrança coerciva

de dívida no montante de 62.183.264$00, referente a contribuição autárquica respeitante ao ano de 1997.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnado pela revogação do impugnado julgado, formulou as seguintes conclusões:

I — A recorrente entende, com o devido respeito, que a douta decisão recorrida não procedeu à correcta apreciação da factualidade alegada. Porquanto,

II — O douto despacho recorrido não considerou o facto de já não ser a Recorrente a possuidora dos bens imóveis durante o ano de 1997, período a que se reporta a Contribuição Autárquica em execução.

III — O conhecimento desta questão é essencial à decisão da oposição à execução, constituindo a sua omissão nulidade.

IV — Desde a data da celebração da referida Adenda ao contrato promessa de compra e venda, 8 de Março de 1995, detêm os promitentes compradores a posse efectiva e real dos lotes em causa, razão pela qual assumiram expressamente a sua responsabilidade pelos encargos fiscais dos imóveis.

V — É a liquidação do imposto em causa relativa ao ano de 1997.

VI — A obrigação fiscal recai sobre os possuidores ao tempo de 1997.

VII — Pelo que, é, *in casu,* a Recorrente parte ilegítima na execução fiscal contra si indevidamente instaurada e como tal deduziu oposição com este fundamento, uma vez que embora figurando no título não foi durante o período a que respeita a dívida a possuidora dos bens que originaram tal dívida de imposto.

VIII — Razão porque deve ser revogado o despacho recorrido que não laborou neste entendimento.

IX — Em suma, não procede o fundamento de manifesta improcedência da oposição invocado no despacho de rejeição liminar da oposição.

Com elas fez juntar aos autos documento que consta de fls. 167 a fl. 185.

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.

O recurso interposto e admitido foi depois convenientemente instruído como recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo — cfr. cabeçalho das alegações apresentadas e despacho de sustentação proferido — cfr. fl. 187.

Assim e porque com ele, em síntese e fundamentalmente, tal como emerge do teor das transcritas conclusões, se sindica o impugnado julgado no concerne aos factos materiais da causa e atento o disposto nos arts. 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b) e 41º n.º 1 al. a) do ETAF, importa, como aliás expressamente se referiu no cabeçalho das respectivas alegações e no despacho de sustentação, considerá-lo antes admitido para o Tribunal Central Administrativo ao qual vem, com efeito e expressamente, dirigido e para o qual foi oportunamente ordenada a respectiva subida, Assim se suprindo o lapso verificado no cumprimento deste último despacho - cfr. termo de remessa de fl. 187.

Pelo exposto, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em não tomar conhecimento do presente recurso e

ordenar a sua remessa para conhecimento e decisão ao Tribunal Central Administrativo.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada. Regime legal instituído pelo Código de Processo Tributário - art. 13º. Ónus da prova da não culpa.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Na redacção inicial do art. 13º do CPT o ónus da prova da não culpa na insuficiência do património da originária devedora para a satisfação dos créditos ficais, em casos de reversão da execução fiscal, cabe ao revertido e oponente.

II — O juízo de facto sobre tal formulado pelo TT de 2ª Instância não é susceptível de censura ou sindicância pelo Supremo Tribunal Administrativo.

III — Este Supremo Tribunal, nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª Instância, enquanto tribunal de revista, tem os seus poderes de cognição circunscritos apenas às questões de direito, nos termos dos arts. 21º n.º 4 do ETAF e 722º n.º 2 do CPC.

Recurso nº 25 808. Recorrente: Eduardo Gomes dos Santos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo, que lhe negou provimento ao recurso que antes interpusera da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que, por sua vez, julgara parcialmente improcedente a oposição deduzida contra a execução fiscal que contra si revertera para pagamento coercivo de divida de IVA, no montante global de 2.123.330$00, referente aos anos de 1992 e 1993, dele apresentou agora recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Oponente Eduardo Gomes dos Santos, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do julgado, apresentou, afinal as seguintes conclusões:

1º - *O recorrente nunca exerceu de facto quaisquer poderes de representação da sociedade nem da factualidade provada resulta o contrário;*

2º - Nunca exteriorizou perante terceiros a sua vontade de praticar actos de administração ou disposição de património;

3º - Limitou-se a assinar alguns cheques em branco antes da rectificação do pacto social, por forma a poder harmonizar o mesmo com a realidade aparente que, por lapso, ficou a constar do pacto social;

4º - O facto de ter assinado cheques em branco ficou apenas a dever-se a lapso do Pacto Social e antes da sua Rectificação, sendo certo que a assinatura de cheques em branco não é nem pode ser suficiente para daí extrair a conclusão de que a insuficiência patrimonial da sociedade se ficou a dever a tal facto, constituindo antes um acto episódico, objectivando tão só satisfazer necessidades meramente passageiras, de operacionalidade funcional da sociedade, nada significando em termos de gerência efectiva ou de facto;

5º - O recorrente nunca entrou nas instalações da executada no sentido de ali praticar qualquer acto ou facto susceptível de exteriorizar a vontade da sociedade em actos de gestão administrativa ou de disposição de património;

6º - Dos autos consta de forma iniludível que a insuficiência do património da executada não proveio de qualquer acto de gestão do recorrente, a ela completamente estranho;

7º - Apenas a gerência do sócio António Cruz era remunerada, o que inculca, «a contrario», que o recorrido nunca exerceu tal cargo;

8º - Sendo a responsabilidade subsidiária dos gerentes de responsabilidade limitada fundada no nexo de imputação ético jurídica que traduz a censura dirigida ao autor do facto por não ter usado a diligência que teria o homem normal perante as circunstâncias do caso concreto, não resultam minimamente provados quaisquer factos donde possa aferir-se que o depauperamento da sociedade resultou da actuação do recorrente;

9º - Pelo que, no plano causal, a sua actuação não pode ser enquadrada em responsabilidade, ainda que objectiva ou funcional;

10º - Sendo pois completamente alheio ao incumprimento de quaisquer obrigações fiscais.

11 º - O douto Acórdão recorrido ao julgar improcedente a oposição deduzida violou o disposto no art. 13º, nº 1, do CPT e 350º do CC.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações O Exmº Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu, depois, o sucinto mas douto parecer pronunciando-se pela confirmação do impugnado julgado e consequente improvimento do presente recurso, com base no sustentado entendimento que, naquele, se procedeu a correcta interpretação e aplicação da lei e que, neste, se questiona a matéria de facto fixada, matéria que, nos termos dos arts. 21º n.º 4 do ETAF e 722º n.º 2 do CPC, este Supremo Tribunal não pode reapreciar.

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

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

A). *Foi instaurada execução fiscal contra «Confecções Santa Isabel, Ldª», por dívida proveniente de Imposto sobre o Valor Acrescentado num total de 2.123.330$00, assim discriminado:*

4º trimestre de 1992 = 1.067.055$00 (IVA);
4º trimestre de 1992 = 86.300$00 (juros compensatórios);
2º trimestre de 1993 = 539.671$00 (IVA);
2º trimestre de 1993 = 33.711$000 (juros compensatórios);
3º trimestre de 1993 = 371.666$00 (IVA);
3º trimestre de 1993 = 24.927$00 (juros compensatórios).

***B)**. A execução veio a reverter contra o oponente, na qualidade de sócio gerente da sociedade executada, por insuficiência de bens desta, tendo o oponente sido citado para a execução, nessa qualidade, em 21 de Julho de 1994.*

***C)**. A «Confecções Santa Isabel, Ldª» foi constituída por escritura pública de 11 de Dezembro de 1989, constando do respectivo pacto social, como únicos sócios, o oponente e António Luís Moreira Cruz.*

***D)**. No artigo 6º do pacto social consignou-se «a gerência da sociedade, remunerada ou não, conforme for deliberado em assembleia geral, e dispensada ou não de caução, ficará afecta a ambos os sócios, sendo obrigatória a assinatura de ambos para validamente obrigar a sociedade, bastando, no entanto, a assinatura de um deles nos actos de mero expediente».*

***E)**. Por escritura pública outorgada no dia 17 de Maio de 1993, pelo oponente e pelo referido António Cruz foi dito que «...rectificam a de 11.12.1989..., no sentido de que, por lapso, do artigo 6º do pacto social ficou a constar que a gerência ficava afecta a ambos os sócios, sendo obrigatória a assinatura de ambos para validamente obrigar a sociedade, quando na realidade se queria dizer que a gerência ficava apenas afecta ao sócio António Moreira da Cruz, sendo apenas obrigatória a sua assinatura para validamente obrigar a sociedade».*

***F)**. Em 11 de Junho de 1979 o oponente foi nomeado gerente da sociedade «Auto Viação Sandinense, Ldª», com sede no lugar de Tourão, Sandim, Vila Nova da Gaia e desde essa data e sem qualquer interrupção, o oponente mantém-se ao seu serviço.*

***G)**. Nessa sociedade, o oponente mantém-se diariamente em actividade desde a manhã até à noite.*

***H)**. O oponente nunca comprou ou vendeu o que quer que fosse relacionado com a actividade industrial prosseguida pela executada.*

***I)**. Nunca recebeu qualquer remuneração a título de gerência exercida quanto à executada.*

***J)**. A sociedade executada encerrou a sua actividade por razões de conjuntura económica e financeira.*

Com base nesta e perante a controvérsia proposta no recurso jurisdicional que então apreciava (circunscrita apenas à parte da sentença do TT de 1ª Instância do Porto que julgara improcedente a oposição deduzida quanto à dívida proveniente de IVA referente ao 4º trimestre de 1992 e correspondentes juros compensatórios, no valor global de 1.153.355$00), o Tribunal ora recorrido não só manteve aquele julgado em sede de facto, como, já no que concerne à sua fundamentação jurídica, considerou ainda que:

«... dos elementos probatórios coligidos para os autos não resulta, tal como o entendeu a sentença recorrida, de qualquer forma, que o recorrente não tenha exercido a gerência de facto da executada originária, mormente no período relevante (está em causa dívida de IVA do 4º trimestre de 1992 e respectivos juros moratórios, no total de 1.153.355$00) ... »

E que « ... ao recorrente ... cabia demonstrar que a diminuição do património da executada originária não lhe era imputável a tal título (gerente de facto), o que não logrou minimamente, desde logo porque a condicionou ao não exercício da gerência, que, como se referiu, não provou» (sublinhados nossos).

Para concluir, em sede decisória final, pela confirmação do impugnado julgado e, assim, manter a decretada improcedência da oposição deduzida pelo oponente relativamente à questionada dívida fiscal referente ao indicado 4º trimestre de 1992.

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se este, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional.

Não lhe assiste porém qualquer razão e o seu recurso mostra-se irremediavelmente condenado ao insucesso.

Com efeito e sabido que é não caber no âmbito dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal, enquanto tribunal de revista, a matéria de facto fixada pelas instâncias, nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª Instância (cfr. art. 21º n.º 4 do ETAF), revelam-se de todo despiciendas e inócuas as conclusões formuladas que, em síntese e fundamentalmente, mais não consubstanciam do que discordância àcerca daquela matéria e dos juízos que, com base nela e ainda em sede dos factos materiais da causa, o tribunal ora recorrido houve por bem extrair ou formular.

Tanto mais que se não verifica ocorrer nem vem sequer alegado qualquer erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa porventura decorrente de ofensa de disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova - cfr. art. 722º n.º 2 do CPC, aplicável *ex vi* do art. 2º al. f) do CPT.

Porque assim, vistos os factos fixados e assentes e os juízos que, ainda nesta sede, sobre eles formulou o tribunal recorrido, importa concluir pela bondade do sindicado julgado já perante o normativo legal que comina a responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores, ainda que somente de facto, das sociedades de responsabilidade limitada pelo pagamento das dívidas fiscais da originária devedora (cfr. art. 13º do CPT).

Já que, como vem de relatar-se, o Oponente e ora Recorrente não logrou demonstrar que *« ... que a diminuição do património da executada originária não lhe era imputável...».*

Pelo exposto, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando antes o impugnado julgado.

Custas pelo Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Baeta de Queiroz — Benjamim Rodrigues.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Matério de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto e não matéria exclusivamente de direito quando nele se invocam factos que não foram dados como provados na sentença recorrida.

Recurso: 25874; Recorrente: São João Bosco — Investimento Imobiliário S.A.; Rocorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira (por vencimento).

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

Por falta de indicação do cálculo, por falta de audição prévia e por falta de contrapartida, SÃO JOÃO BOSCO — INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, S.A., com sede no lugar de Maladas, Mozelos, Santa Maria da Feira, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação da taxa de rampa, no valor de 112.500$00, praticado pela Câmara Municipal do Porto em 8.11.95.

Por fls. 41 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1ª Instancia do Porto julgou a impugnação não ter esgotado os meios graciosos previamente à impugnação judicial.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 32 e seguintes, confirmadas pelo requerimento de fls. 44 e 45.

Neste STA, o Mº Pº emitiu douto parecer nos termos do qual suscita a questão prévia da incompetência deste STA em razão da hierarquia pelo facto de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito.

Ouvida, a recorrente sustentou que o recurso versa matéria exclusivamente de direito.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia posta pelo Mº Pº.

Como vem sendo jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se faz a delimitação objectiva do recurso. Quer isto dizer que se nas conclusões houver discordância relativamente à matéria de facto dada como provada na sentença recorrida ou se for feita referencia a matéria de facto que o tribunal da 1ª instância não tomou em consideração. O recurso versa matéria de facto e não versa matéria exclusivamente de direito. O recurso só versa matéria exclusivamente de direito se se restringir à interpretação e aplicação das regras de direito.

Na 2ª conclusão das suas alegações, a recorrente escreveu: a taxa objecto de impugnação foi liquidada em 8 de Novembro de 1995.

Por sua vez, na conclusão 3ª escreveu que reclamou da ilegalidade em 6 de Dezembro de 1995 e impugnou em Fevereiro de 1996.

Porém, se se consultar o probatório da sentença recorrida vemos que esses factos dele não constam.

Resulta destas duas conclusões que a recorrente não cingiu o seu recurso a matéria exclusivamente de direito, pois também impugnou matéria de facto.

A ser assim, este STA não tem competência em razão da hierarquia para conhecer do recurso por competente ser o Tribunal Central Administrativo pela sua Secção de Contencioso Tributário, nos termos dos arts. 32º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1 al. a), do ETAF.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo Mº Pº e em declarar este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para onde a recorrente pode pedir que se envie o processo.

Custas pela recorrente, com 15.000$00 de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Alfredo Madureira* (por vencimento) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes* (vencido, pois o recurso versa matéria exclusivamente de direito).

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Notificação da parte.

Doutrina que dimana da decisão:

A devolução ao tribunal da carta para notificação de mandatário judicial ou da parte que o não constituiu não deixa de produzir o efeito pretendido, com tal notificação, nos termos dos artigos 255.º nº 1 e 254.º nº 3 do CPCivil.

Recurso n.º 25950 em que são recorrente José Nunes da Costa e recorrida a Fazenda Pública. Relator o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1 - José Nunes da Costa recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, manteve a sentença que absolveu a FP da instância nos presentes autos de oposição.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1 - A notificação não pode ser tida como realizada porque surgiu justo impedimento, não imputável, ao destinatário do expediente,

2 - Não podendo, por conseguinte, produzir seus efeitos.

3 - Como tal o acórdão que manteve a Sentença da 1.ª instância ao considerar como operante, a notificação apesar da devolução da carta registada, absolvendo da Instância a Fazenda Pública, violou o disposto nos artigos 228.º n.º 2, 254.º n.os 3 e 4, ambos do C.P.C., aplicáveis por força do artigo 2.º do C.P.T., indo ainda contra,

4 - a doutrina instituída e aceite no, entre outros, Ac. do S.T.A. (T.P.) de 18 de Junho de 1985 (R.13.772), *Acs. Dout. do S.T.A.,* 291, 303;

5 - O acórdão, ora recorrido, violou igualmente o principio Constitucional, previsto desde 1976, previsto na parte dos "Direitos e Deveres Fundamentais", sobre o acesso ao direito e aos tribunais - artigo 20.º n.º 2 C.R.P.

6 - Assim, por violação dos artigos anteriormente citados deve o acórdão recorrido ser revogado.

7 - Sendo substituído por outro que considere como não operante a notificação realizada.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento "não porque se não tenha provado o justo impedimento (fundamento que

parece ser o da decisão recorrida), mas porque o ora recorrente nem sequer praticou o acto fora de prazo e alegando justo impedimento, tudo logo que este cessou (cfr. artigo 146.º do CPC)".

2 - O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

a) Mediante esta oposição o oponente vem atacar a execução n.º 700097.9/96, a correr termos na Repartição de Finanças do 12.º Bairro Fiscal de Lisboa, originalmente movida a "Mendes e Figueiredo, L.da", destinada à cobrança da dívida de 5.652.590$00, respeitante a IVA por factos dos anos de 1987, 1988, 1989 e 1990 documentos de fls. 11 e seguintes;

b) O oponente foi pessoalmente citado em 15 de Maio de 1996 - informação de fl. 74;

c) A petição inicial dos presentes autos deu entrada em 28 de Junho de 1996 - carimbo de fl. 4.

d) Em 31 de Outubro de 1996, foi enviada carta registada ao ora oponente "para querendo, constituir advogado, sob a cominação de a Fazenda Pública ser absolvida da instância. Prazo: 8 dias" - talão de fl. 79 verso;

e) A carta veio devolvida, sendo que a oponente nada disse e não procedeu àquela constituição - documento de fls. 80.

3.1 - O acórdão recorrido confirmou a sentença de 1.ª instância que absolveu a FP da instância pois que sendo obrigatória a constituição de advogado, nos presentes autos e depois de notificado o oponente para o efeito, não o constituiu. A notificação produziria os seus efeitos mesmo que a carta enviada seja devolvida, nos termos do artigo 254.º nº 3 e actual n.º 4 do CPCivil.

Ainda segundo o acórdão recorrido não integraria justo impedimento a tese do recorrente já que não põe em causa que a correspondência tenha chegado ao seu domicílio mas apenas que não foi por si recebida porque estava fora do País pelo que deveria considerar-se não notificado daquele despacho para constituir mandatário. Acrescentou que uma saída para o estrangeiro em negócios não pode ser considerado um evento imprevisto e estranho à vontade das partes.

Contra o assim decidido insurge-se o recorrente sustentando, em síntese, que a notificação não pode ser tida como realizada porque surgiu justo impedimento, não imputável, ao destinatário do expediente, não podendo produzir os seus efeitos pelo que o acórdão que manteve a sentença da 1.ª instância ao considerar como operante, a notificação apesar da devolução da carta registada, absolvendo da Instância a Fazenda Pública, violou o disposto nos artigos 228.º n.º 2, 254.º n.ºs 3 e 4, ambos do C.P.C., aplicáveis por força do artigo 2.º do C.P.T.

Refere, ainda, que o acórdão, ora recorrido, violou igualmente o principio Constitucional, previsto, desde 1976, na parte dos "Direitos e Deveres Fundamentais", sobre o acesso ao direito e aos tribunais - artigo 20.º n.º 2 C.R.P. pelo que deve o acórdão recorrido ser revogado e substituído por outro que considere como não operante a notificação realizada.

3.2 - Continua o recorrente a sustentar a existência de justo impedimento decorrente do facto que alega e que consistiria em se encontrar ausente do território nacional em serviço, em veículo próprio e, por isso, impossibilitado de assinar o aviso de registo e, posteriormente, levantar, ele próprio ou por interposta pessoa a correspondência em causa (cfr. fls. 201 e 202) e relativa à notificação que o convidava a constituir mandatário judicial.

Tais alegados factos não foram dados como provados pelo acórdão recorrido o que sem mais levaria à não procedência do referido justo impedimento pois que não vem imputada ao referido acórdão nulidade por omissão de pronúncia.

Contudo ainda que os mesmos estivessem assentes não ocorreria o invocado justo impedimento.

Este, nos termos do artigo 146.º do CPCivil, ocorre perante "evento não imputável à parte nem aos seus representantes ou mandatários, que obste à prática atempada do acto" (versão actual) ou perante "evento normalmente imprevisível, estranho à vontade da parte, que a impossibilite de praticar o acto, por si ou por mandatário" (versão anterior).

Necessário se torna que o evento que integra o justo impedimento seja imprevisto e estranho à vontade da parte.

Não se encontra alegado que a ausência do território nacional, em serviço, tenha sido imprevista e que tenha sido estranha à vontade do recorrente pelo que não ocorreria, com os factos alegados, o mencionado justo impedimento.

Acresce que, conforme sustenta o EMMP, junto deste STA o acto não foi praticado fora de prazo, com a alegação de justo impedimento e logo que este cessou.

3.3 - Ainda que sob a invocação de justo impedimento, o que o recorrente pretende é que se considere não notificado do despacho que, sob a cominação de absolvição da FP da instância, o convidou a constituir mandatário nos presentes autos com aquela invocação de que não se encontrava no território nacional.

Sob esta perspectiva não pode o recorrente deixar de se considerar notificado de tal despacho e de manter-se o acórdão que confirmou a decisão que absolveu da instância da FP por não ter o recorrente constituído mandatário judicial.

Nos termos do artigo 255.º do CPCivil, se a parte não tiver constituído mandatário, as notificações ser-lhe-ão feitas nos termos estabelecidos para as notificações aos mandatários.

Por força do artigo 254.º nº 3 do mesmo diploma legal a notificação ao mandatário judicial e à parte que não o tiver constituído, por força daquele preceito, não deixa de produzir efeito pelo facto de ser devolvida considerando-se a notificação efectuada nos termos deste mesmo preceito legal.

Assim sendo não pode deixar de se considerar notificado o recorrente do despacho que o convidava a constituir mandatário sob a indicada cominação.

Neste sentido pode consultar-se o recente Ac. deste STA de 02-05-2001, Rec. 25.869, onde se escreveu que devem os mandatários judiciais ou as partes, quando sujeitas aos mesmos deveres, nos termos do artigo 255.º do CPC, acautelar o recebimento das comunicações que lhes possam ser feitas durante as férias devendo estar disponíveis para receber tais notificações as quais podem ser recebidas por terceiras pessoas.

Ainda segundo o referido acórdão o mandatário judicial deve acautelar por si, pelos seus colaboradores ou até com recurso a terceiros o recebimento das comunicações que lhe possam ser feitas mesmo durante as férias, podendo, de resto, mesmo que não tenha prevenido isso, em relação à correspondência registada, que é a situação que corresponde à aqui apreciada, obter junto dos correios informação

sobre se, durante as férias, alguma lhe havia sido endereçada e que tivesse sido devolvida.

Este mesmo caminho podia ser seguido pelo recorrente.

Entende-se, face ao exposto, que este foi notificado do mencionado despacho apesar de a carta haver sido devolvida ao tribunal.

3.4 - Sustenta o recorrente que o acórdão em apreciação violou o principio constitucional, previsto desde 1976, na parte dos "Direitos e Deveres Fundamentais", sobre o acesso ao direito e aos tribunais - artigo 20.º n.º 2 C.R.P.

Na verdade consagra este preceito normativo artigo 20.º n.º 2 C.R.P.), no âmbito do acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva, o direito que todos têm, nos termos da lei, à informação, consulta jurídicas e ao patrocínio judiciário.

Trata-se, conforme escrevem Gomes Canotilho e Vital Moreira, *CRP Anotada,* 3.ª edição, pp. 161 e seguintes, de direitos componentes de um direito geral à protecção jurídica inerentes à ideia de Estado de Direito.

Ainda segundo os mesmos autores o direito de acesso ao direito engloba o direito à informação jurídica e ao patrocínio jurídico não delimitando a Constituição o âmbito de tal direito pois remete para a lei a sua concretização, sendo incontestável que o mesmo só terá um mínimo de substância na medida em que abranja a possibilidade de recurso, em condições acessíveis, a serviços públicos, ou de responsabilidade pública, de informação jurídica e de patrocínio jurídico, sob pena de não passar de um direito fundamental formal.

Não concretiza o recorrente em que medida e porque motivo foi violado o direito à informação, consulta jurídicas e ao patrocínio judiciário pela decisão em apreciação, ao entender, conforme resulta do preceito normativo mencionado, que a notificação não deixará de produzir efeitos pelo facto de a carta para notificação ser devolvida.

Tendo a indicada carta sido devolvida ao tribunal remetente a decisão em apreciação mais não fez do que dar cumprimento aos citados artigo 255.º nº 1 e 254.º nº 3 do CPCivil, pelo que não pode este STA pronunciar-se pela existência de tal violação constitucional já que não se descortina em que medida ou de que forma foram aqueles direitos violados.

Ao considerar notificado a parte, quando a carta para notificação é devolvida, nos termos indicados, por não haver a parte tomado as providências adequadas mais não fez a lei do que optar por uma solução equilibrada na defesa dos direitos da parte que pretende ver feita a notificação em confronto com a outra que não tomou as medidas adequadas para que a sua notificação ocorresse nos termos mencionados.

Do exposto resulta que não foi violado pela decisão recorrida o mencionado artigo 20.º nº 2 da CRP.

Assim sendo improcedem todas as conclusões do presente recurso.

4 - Nos termos expostos acorda-se em negar provimento ao recurso confirmando o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

IVA. Cessão de exploração. Arrendamento comercial. Art. 111º do RAU. Fundamentação. Notificação.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Nos termos do art. 111º do RAU, não é havido como arrendamento de prédio urbano mas, antes, como cessão de exploração de estabelecimento comercial, o contrato pelo qual alguém transfere, temporária e onerosamente, para outros, juntamente com o gozo do prédio, a exploração de um estabelecimento comercial ou industrial nele instalado, salva a ocorrência do circunstancialismo previsto no art. 115º nº 2 do mesmo diploma legal.

2 — E, se assim é no caso de transmissão simultânea, o mesmo tem de entender-se para o caso de transmissão sucessiva - cessão seguida de arrendamento.

3 — Assim, para efeitos legais, o contrato de arrendamento não altera a verdadeira natureza da relação jurídica já existente que continua a ser a de cessão de exploração do estabelecimento, sujeita a IVA.

4 — Deve considerar-se fundamentado o acto de liquidação adicional de IVA, baseado em que, da aludida sucessão de contratos, não resulta a cessação da referida actividade fundamentação formal.

5 — Esta STA, nos termos do art. 21º nº 4 do ETAF, não sindica a chamada fundamentação substancial, consistente num erro nos pressupostos de facto do acto de liquidação.

6 — A notificação ao contribuinte não integra o acto tributário, pelo que a sua falta ou irregularidade não afecta a validade deste mas apenas a sua eficácia.

7 — Assim, fundamentação do acto e notificação da fundamentação são realidades diversas, apenas a primeira constituindo vício de forma determinante da sua anulabilidade.

Recurso nº 25 955. Recorrente: Camila do Carmo Parreira Toledo e Firmo Fernando Parreira Toledo; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Juiz Consº Dr. Brandão Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por CAMILA DO CARMO PARREIRA TOLEDO e FIRMO FERNANDO PARREIRA TOLEDO, do acórdão do TCA, proferido em 17/10/00, que negou provimento ao recurso que interpuseram da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que os mesmos haviam deduzido contra a liquidação de IVA dos anos de 1993 e 1994.

Fundamentou-se aquele cresto em que a falta de comunicação da fundamentação do acto tributário é externa ao mesmo, não contendendo com a sua validade ou perfeição, estando, ademais, aquele acto devidamente fundamentado, através das respectivas informação

e parecer, inexistindo a cessação da exploração da actividade, pretendida pelos recorrentes.

Estes formularam as seguintes conclusões:

«Dos elementos probatórios carreados aos actos resultou demonstrado que:

1ª - Em finais de 1992 e princípios de 1993 o então cessionário LUÍS CAMARADA introduziu no prédio onde estava instalado o estabelecimento comercial *sub judice* obras de valor indeterminado, mas no montante superior a 1.250 contos;

2ª - E em princípios de 1993, o mesmo LUÍS CAMARADA adquiriu novos mobiliários, utensílios e equipamentos que lhe importaram em, pelo menos, 1.500 contos;

3ª - Estes novos mobiliários, utensílios e equipamentos destinaram-se a substituir alguns dos constantes das relações anexas às escrituras notariais de 7/02/91 e de 28/04/93;

4ª - Aquelas obras e parte dos novos mobiliários e utensílios permitiram que, no edifício em causa, e pela primeira vez, passasse a funcionar um restaurante, com instalações, equipamento e mobiliário próprios;

5ª - Esta actividade (de restauração) foi instalada e passou a ser exercida unicamente no primeiro andar;

6ª E no rés-do-chão (a partir de 1993) continuou a ser exercida a actividade de café e pastelaria;

7ª - Esta última actividade (de café e pastelaria) havia sido autorizada pelo alvará municipal nº 236, de 7/5/1959, concedido ao pai dos recorrentes e posteriormente averbado em nome dos ora recorrentes (fl. 138);

8ª - Mas a exploração do restaurante foi concedida exclusivamente ao dito LUÍS CAMARADA pelo respectivo alvará municipal nº 891, de 14/12/1990 (fl. 138);

9ª - Estas actividades comerciais distintas, exercidas em instalações autónomas e autorizadas por diferentes alvarás foram expressivamente confirmadas pela certidão emitida pela competente Câmara Municipal, que inclusivamente mencionou: «(...) os dois estabelecimentos estão a ser explorados pelo Sr. LUÍS MANUEL CAMARADA RODRIGUES (...)» (doc. de fls 137-138);

10ª - A partir de 1993, onde até então havia funcionado, durante mais de 30 anos, o conhecido «Café Firmo», passou a funcionar um estabelecimento de café pastelaria e restaurante, com uma nova denominação - «O Coração da Cidade»;

11ª - Em 28/04/93, os ora recorrentes e o aludido LUÍS CAMARADA outorgaram uma escritura de arrendamento comercial no Cartório de Vila Real de Santo António, na qual foi expressamente consignado que, por integral acordo dos outorgantes, este arrendamento rescindia (ou revogava) a escritura de cessão de exploração lavrada entre os mesmos em 7/02/1991, a partir do dia 30 desse mês de Abril de 1993;

12ª - Desde esta última data, o dito LUÍS CAMARADA deixou de pagar aos ora recorrentes a «retribuição mensal» de esc.: 150.000$00, e passou a pagar-lhes a «renda mensal» de esc.: 365.000$00;

13ª - Em 1992, pelo menos (depoimentos de fls. 107 vº e 109 vº), iniciaram-se negociações atinentes à compra do edifício pelo referido LUÍS CAMARADA;

14ª - Finalmente, por escritura de compra e venda lavrada no mesmo Cartório Notarial em 28/10/97, o LUÍS CAMARADA adquiriu, por

25.000 contos, o edifícioonde estão instaladas as duas explorações comerciais em questão, tendo pago a correspondente sisa de 2.500 contos;

15ª - Com os devidos respeitos, ficou assim sobejamente comprovado que em 1993 produziu-se uma completa alteração da situação fáctico-jurídica existente até então, com a criação, *de jure et de facto,* de um novo estabelecimento, a solenização de um novo contrato e a correspondente extinção dos efeitos jurídicos da cessão de exploração titulada pela escritura de 7/2/91;

16ª - Deste modo, é inquestionável que as partes celebraram um verdadeiro e eficaz contrato de arrendamento comercial pela escritura notarial de 28/04/93, tendo sido validamente rescindido ou revogado o contrato de cessão de exploração que haviam celebrado pela escritura de 7/2/91;

17ª - Contudo, não foi este o entendimento perfilhado pelos actos tributários impugnados, nem pelas doutas decisões recorridas; assim:

18ª - E desde logo, os recorrentes apenas receberam em 20/11/95, uma única notificação, com o seguinte conteúdo («doc. 1» da impugnação):

«Nos termos do nº 3 do art. 34º do CIVA, fica V. Exª, por este meio notificado, de que a cessação de actividade, apresentada nesta Repartição em 21/1/95 não foi confirmada pelos Serviços de Fiscalização Tributária deste distrito, com as consequências daí resultantes, nomeadamente a obrigação de remessa ao SIVA das declarações periódicas»;

19ª - Este acto tributário não concedeu qualquer explicação aos recorrentes, nem sequer lhes deu a conhecer o conteúdo dos outros actos tributários recorridos, pelo que deverá ser considerado nulo e de nenhum efeito, por carecerem absoluto de qualquer fundamentação;

20ª - E só através da certidão (que pediram, e obtiveram) necessária para a presente impugnação, é que os ora recorrentes tiveram conhecimento dos outros actos tributários;

21ª - Porém, a fundamentação da informação subscrita pelo técnico tributário, senhor JOSÉ CUSTÓDIO ESTÊVÃO, em 29/03/95 («doc. 6») da impugnação limitou-se à seguinte expressão:

«(...) Verifica-se que o imobilizado do estabelecimento que estava sob o regime de cedência de exploração, mantém-se propriedade dos cedentes ao tempo e ora arrendatários, conforme relação anexa ao mesmo, pelo que não se configura a cessação de exploração da sociedade irregular acima identificada mas, sim o regime de cedência de exploração do seu estabelecimento como anteriormente estava titulado»;

22ª - Ora, por um lado, esta informação contém elementos obscuros, contraditórios e insuficientes e, por outro, não faz qualquer alusão aos restantes elementos integrativos e caracterizadores do arrendamento comercial, sobretudo daqueles que consubstanciavam a verdadeira situação fáctico-jurídica existente a partir de 1993, limitando-se a emitir meros juízos valorativos resultantes da simples análise interpretativa de uma escritura exarada por Notário, sem qualquer verificação «in loco» ou indagação da verdade material;

23ª - O mesmo se diga do parecer emitido em 27/5/95 pelo técnico tributário senhor MANUEL DE JESUS MONCHIQUE, cuja fundamentação se limitou à seguinte expressão;

«(...) A situação de cedência de exploração do estabelecimento que a sociedade irregular possuía no prédio arrendado, por contrato

de 28104193 mantém-se, pelo que, não se confirma a cessão (sic) do exercício da actividade»;

24ª - Estas considerações são igualmente pertinentes e extensivas ao lacónico despacho proferido em 2/10/95 pelo supervisor tributário, senhor RUI DO S. BORGES («doc. 6-B da impugnação), na medida em que se limitou a concordar com a informação e o parecer antecedentes;

25ª - Como se demonstrou, as provas e deduções produzidas pela Administração Fiscal nestes actos tributários são insuficientes, infundadas e geradoras de errónea qualificação dos factos tributários, pelo que não devem ser aceites, com as consequentes declarações de inexistência e de nulidade - *ex vi* dos arts. s 120º e 143º do CPT;

26ª - Ademais, estes actos tributários não contêm os necessários e imprescindíveis fundamentos de facto e de direito, nem as disposições legais aplicáveis e eventualmente violadas;

27ª - Deste modo, os actos tributários *sub judice* enfermam dos apontados vícios substanciais e formais geradores de nulidade absoluta, por violarem diversos normativos, especialmente o art. 268º da Constituição, os arts. 21º, nºs 1 e 2, 82º, 120º e 143º do CPT, o art. 125º do CPA, os nºs 2 e 3 do art. 1º, arts. 110º e 111º, nº 2, do RAU, e o art. 9º - 30, do CIVA;

28º - Nestes termos e nos demais que doutamente serão supridos, deverá conceder-se provimento ao recurso e, consequentemente, declarar-se a invalidade dos actos recorridos, como é de Justiça.»

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exº magistrado do M.P. emitiu o seguinte parecer:

«Os factos afirmados nas conclusões 13ª e 14ª contrariam o probatório fixado na instância (cfr. fl. 221) pelo que, atenta a regra do art. 21º nº 4 do ETAF, não podem proceder.

Quanto ao mais, o Tribunal *a quo* fez boa interpretação e aplicação da lei, nomeadamente ao decidir que a escritura de 28/04/93 [als. a) a e) do probatório] não alterou, para efeitos fiscais, a situação fáctica anterior que era de cessão de exploração, e ao entender que o acto tributário está fundamentado suficientemente.

Termos em que sou de parecer que se confirme o julgado, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso.»

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

Em sede factual, vem apurado que:

«a) Por escritura pública de 28 de Abril de 1993, os impugnastes celebraram com LUÍS MANUEL CAMARADA RODRIGUES o contrato de fls. 166 a 168 pelo qual os impugnastes declararam dar de arrendamento ao LUÍS RODRIGUES o rés-do-chão e o 1º andar do prédio urbano do art. 2698 da freguesia e concelho de Vila Real de Santo António, para o exercício da actividade comercial de café, restaurante e similares, pela renda mensal de 365.000$00, com início em 1 de Maio de 1993 e fim em 31 de Dezembro de 2002, não podendo ser prorrogado;

b) Estabeleceu-se ainda, em tal contrato, que a renda será aumentada, anualmente, num valor correspondente à percentagem de 5% sobre o montante da renda anterior, desde que não sejam ultrapassados os limites máximos das actualizações permitidas (cláusula 4ª);

c) Mais aí se estabeleceu que o presente arrendamento abrange a utilização dos bens e equipamentos pertencentes ao impugnaste e que são discriminados na relação anexa que faz parte integrante de tal escritura;

d) Tais bens são: uma torradeira dupla, uma batedeira dupla (sumos e batidos), uma chapa grelhadora, 19 mesas de esplanada, 19 mesas de sala, uma máquina de cortar fiambre, uma máquina de fazer gelo, um moinho de café, um esquentador (Phillips), duas arcas de frio para garrafas - uma com 6 portas e outra com 5 portas - um frigorífico familiar, um balcão frigorífico, uma fritadeira eléctrica dupla, um balcão inox p/ máquina de café e um balcão em vidro e alumínio para os gelados;

e) Aí finalmente se diz que tal contrato substitui a cessão de exploração entre os mesmos outorgantes antes celebrado;

f) Por escritura pública de 7 de Fevereiro de 1991, os impugnantes e a mulher do FIRMO declaram dar em cessão de exploração a LUÍS MANUEL CAMARADA RODRIGUES o estabelecimento comercial de café, restaurante e similares, denominado «Café Firmo», instalado no rés-do-chão e 1º andar do prédio urbano propriedade deles, sito na Rua Teófilo Braga, nº 19, em Vila Real de Santo António, pelo período de um ano, automaticamente renovável por igual período, durante 10 anos, pela contraprestação anual de 1 800 000$00, a pagar em prestações mensais de 150.000$00, actualizável anualmente em 5%;

g) De tal contrato, faz parte integrante uma relação de bens e equipamentos igual à referida em 4, à excepção da arca congeladora, da máquina de café e do termo de café;

h) CAMILA DO CARMO OLIVEIRA nasceu em 9 de Dezembro de 1911;

i) Em 20.01.95, os impugnantes declararam na Repartição de Finanças de Vila Real de Santo António que haviam cessado a sua actividade, que, em 27.02.67, haviam declarado iniciada;

j) Em 30.11.95 foram os impugnantes notificados de que pelos serviços de fiscalização não tinha sido confirmada a dita cessação de actividade, após visita da fiscalização;

l) Em 7.12.95, o mandatário dos impugnantes requereu certidão de fundamentação do acto impugnado, a qual lhe foi passada e entregue 4 dias depois;

m) Foram depois elaboradas as liquidações adicionais de IVA de fls. 49 a 58, respeitantes aos trimestres dos anos de 1993 e 1994;

n) Por, escritura de partilhas de 11.03.65, feita por óbito de FIRMO GOMES TOLEDO, foi adjudicado aos impugnantes, na proporção de metade para cada um, o referido estabelecimento comercial e o edifício onde ele está instalado;

o) Em Agosto de 1993, o LUÍS RODRIGUES adquiriu para o aludido estabelecimento um misturador de sumos «Standart», no valor de 140.360$00;

p) A partir de data não determinada do ano de 1993, o mencionado «Café Firmo», passou a denominar-se «O Coração da Cidade».

q) Em princípios de 1993, o referido LUÍS CAMARADA adquiriu para o estabelecimento em causa, o equipamento constante das cópias das facturas de fls. 35, 36 e 37 (um arrefecedor de garrafas SK 200, uma máquina de café Rancilio 2 grupos, etc.).

r) Em finais de 1992, o referido LUÍS CAMARADA procedeu a obras de melhoramento no referido estabelecimento, no que dispendeu quantia não concretamente apurada.

s) Alguns dos móveis e utensílios existentes no estabelecimento em causa e constantes das relações mencionadas nas alíneas d) e g) do probatório foram substituídos por outros novos adquiridos para o efeito pelo referido LUÍS CAMARADA.

t) O alvará de licenciamento de restaurante, passado em nome do referido LUÍS CAMARADA, emitido pela CMVRSA, ocorreu em 14.12.1990 - doc. de fls 137 e 138.

«E como matéria não provada:

- Que a partir de 1992 tivessem começado negociações entre os impugnantes e o dito LUÍS RODRIGUES para aquisição por este do edifício onde funcionava o aludido estabelecimento comercial, nem que as mesmas estejam prestes a concluir-se;

- Igualmente se não provou que em finais de 1992, o LUÍS RODRIGUES tivesse feito obras no estabelecimento referido em 6, nem que em Janeiro, Março e Abril de 1993 tivesse adquirido os equipamentos referidos a fls. 35, 36 e 37;

- Também se não provou que os móveis e utensílios constantes da relação referida em 7 não venham sendo utilizados pelo LUÍS RODRIGUES.»

Vejamos, pois:

Conforme resulta do probatório, por escritura de 07/Fev/1991, os impugnantes declararam dar, em cessão de exploração, ao dito LUÍS CAMARADA, o estabelecimento comercial de café - restaurante e similares, denominado «Café Firmo», instalado no r/chão e 1º andar do prédio urbano, sua propriedade, referido nos autos, pelo período de um ano, automaticamente renovável por igual período, durante dez anos, pela contra-prestação anual de 1.800 contos, a pagar em prestações mensais de 150 contos, actualizável anualmente em 5%, de tal contrato fazendo parte integrante uma relação de bens e equipamentos do mesmo estabelecimento.

E, por escritura pública de 28/04/93, os mesmos outorgantes celebraram o contrato de fls. 166 a 168, em que os primeiros declararam dar de arrendamento ao segundo, o r/Chão e 1º andar do dito prédio, para o exercício da actividade comercial de café, restaurante e similares, pela renda mensal de 365 contos, com inicio em 01/Mai/93 e fim em 31/Dez/02, não podendo ser prorrogado, sendo a renda aumentada anualmente num valor correspondente à percentagem de 5% sobre o montante da renda anterior, desde que não sejam ultrapassados os limites máximos das actualizações permitidas, abrangendo o arrendamento a utilização dos bens e equipamentos referidos.

E, neste último contrato, se fez ainda exarar que ele substitui o primeiro, de cessão de exploração.

Pretendendo a Fazenda pública que, mau grado aquele, este não cessou, antes perdurou ao contrário do sustentado pelos impugnantes, que assim afirmam ser correcta a declarada cessação de actividade pelo que não seria devido o impugnado IVA.

Ora, como é sabido, o que caracteriza a cessão de exploração do estabelecimento não é a transferência da função do imóvel, nem o gozo do seu recheio, mas antes a cedência do estabelecimento como um todo, como uma universalidade, uma unidade económica mais ou menos complexa.

Assim, na transmissão efectuada pelo cedente vai incluído todo um somatório de elementos materiais e imateriais que integram a organização da empresa (desde os móveis até à clientela, patentes e segredos de fabrico, contratos e muitos outros elementos dele componentes).

Cfr. Antunes Varela in *RLJ* 100-270 e *C.Civil Anotado,* 1968, vol. 2º pág. 357.

Pelo que a cessão do estabelecimento ou da sua exploração se traduz ou concretiza numa simples substituição do cedente pelo cessionário na titularidade da universalidade jurídica que constitui o estabelecimento.

Através de tal cessão, o cedente propicia ao cessionário o gozo de tais utilidades mediante uma certa remuneração, sem deixar de ser o dono do estabelecimento.

Bem diferentemente se passam as coisas no arrendamento em que é o gozo do próprio imóvel que é transmitido para determinado fim e, se comercial, como é o caso, envolvendo a própria faculdade de transmissão da posição do arrendatário, por acto entre vivos, sem necessidade de autorização do senhorio - arts. 1º, 3º, 110º e 115º do RAU.

E, neste, como se disse, se fez exarar que ele substituía o primeiro, de cessão de exploração.

Pareceria, assim, que este perdeu autonomia, cessou e, em consequência, também as respectivas cláusulas.

Ou, de outro modo, o estabelecimento teria ficado englobado no arrendamento, mudando consequentemente de titular, deixando de haver um cedente e um cessionário mas passar haver, antes, um senhorio e um inquilino.

Mercê do contrato de arrendamento, ficaria este habilitado a transformar o estabelecimento como coisa sua passando a haver uma locação de imóvel, onde ficou instalado um estabelecimento comercial do locatário.

Só que, a tal, constitui obstáculo intransponível o disposto no art. 111º nº 1 do RAU, nos termos do qual «não é havido como arrendamento de prédio urbano ou rústico o contrato pelo qual alguém transfere temporária e onerosamente para outrem, juntamente com o gozo do prédio, a exploração de um estabelecimento comercial ou industrial nele instalado».

E se assim é no caso de transmissão simultânea, o mesmo tem de entender-se para o caso de transmissão sucessiva, como o dos autos - cessão seguida de arrendamento.

Assim, para efeitos legais, o contrato de arrendamento não alterou a verdadeira natureza da relação jurídica já existente que continuou a ser a de cessão de exploração.

No entendimento da lei, o valor dinâmico da exploração prevalece sobre o valor estático do imóvel, excluindo-o, assim, do âmbito do contrato de locação.

Mas, assim sendo, tem de concluir-se, como na decisão recorrida, que «inexiste a cessação de exploração dá actividade no estabelecimento que os RR vinham exercendo através daquele LUÍS CAMARADA, a qual se mantém, bem tendo, pois sido efectuada a liquidação oficiosa do IVA, por os RR a ele continuarem como seus sujeitos passivos».

Efectivamente, não há, no probatório, rasto de que se verifique qualquer das circunstâncias a que se refere o nº 2 do art. 115º - cfr. dito art. 111º nº 2.

Como ali se escreve, «não se prova - matéria que, pois, este STA não sindica - art. 21º nº 4 do ETAF - que o estabelecimento em causa, tal como existia até 1992/1993, na esfera jurídica dos RR, tenha sido encerrado, com a sua actividade extinta para que em seu lugar tenha vindo a ser erigido um outro, novo, e agora pelo referido LUÍS CAMARADA, em substituição do até então existente, mas apenas que este fez obras de melhoramentos, quer no edifício, quer substituindo algum do equipamento do próprio estabelecimento».

Arguem, ainda, os recorrentes o acto impugnado de falta de fundamentação.

Todavia, como aliás bem o expressa o aresto sub judice, o acto tributário em causa tem na sua base a asserção inequívoca da não cessação da actividade por não extinta a cessão de exploração do estabelecimento, como resulta da informação e parecer de fls. 18 e 19 dos autos - cfr. als. a) a e) do probatório.

Como ali se refere, «é por isso, evidente, que os impugnantes e ora RR ficaram a saber as razões que conduziram à liquidação em causa nos dois referidos anos, tendo mesmo sido invocada a norma do art. 34º, do nº 3, do CIVA - que dispõe que a DGCI, discordando dos elementos declarados, fixará os que entender adequados, disso notificando o contribuinte - as quais se afiguram claras, congruentes e adequadas à conclusão tomada de liquidação oficiosa do IVA, por inexistência da pretendida cessação de actividade no estabelecimento em causa, sendo o mesmo de dizer que o acto de liquidação oficiosa se encontra formalmente fundamentado, única fundamentação que ora releva».

Na verdade, quando à apelidada «fundamentação substancial seja, à veracidade dos factos respectivos -, ela já não tem a ver com a fundamentação propriamente dita vício de forma - mas com um erro nos pressupostos de facto - vício de violação de lei -, matéria que, todavia, este STA não sindica - dito art. 21º nº 4 do ETAF.

Finalmente, e como é jurisprudência uniforme deste STA, a eventual irregularidade da notificação ao contribuinte não gera qualquer vício de forma do acto impugnado pois não respeita à validade do mesmo mas à sua eficácia, não aos elementos do acto propriamente dito mas à realização deste na ordem jurídica.

Tal notificação não constitui mais que um acto complementar que apenas assegura plena eficácia do acto comunicando.

Cfr., por mais recentes, os Acds. de 10/02/99, Rec. 23.093, 23/09/98, Rec. 15.224, 11/03/98, Rec. 22.044, 12/02/98, Rec. 14.320, 24/09/97, Rec. 17.398, 14/05/97, Rec. 19.724, 16/04/97, Rec. 21.055, 19/02/97, Rec. 21.001, 06/06/95 in *Acds. Douts.* 416/17-968 e do TC de 08/Out/96 in *DR* 2ª série, de 13/12/96.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento, confirmando-se o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 167º 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.

2 — 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.*

3 — O apuramento de factos que não foram dados como provados na decisão recorrida envolve actividade no domínio da fixação da matéria de facto.

Recurso n.º 25 982. Recorrente: Aliança Seguradora, EP, actualmente AXA PORTUGAL — Companhia de Seguros S. A.; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo Juiz Cons.os Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — ALIANÇA SEGURADORA, E.P., actualmente AXA PORTUGAL — COMPANHIA DE SEGUROS, S.A., impugnou judicialmente liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado e juros compensatórios.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a impugnação improcedente.

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

1 — Nos casos de seguro automóvel em que se verifica a perda total do veículo sinistrado, a reconstituição natural torna-se demasiado onerosa para a seguradora, pelo que esta atribui ao segurado uma indemnização em dinheiro.

2 — A "aquisição" de salvados pela seguradora é um elemento do processo de indemnização no âmbito do contrato de seguro, sob pena de se verificar um injustificada enriquecimento na esfera do segurado caso este obtivesse a indemnização e ainda ficasse com um salvado que terá algum valor económico.

3 — A seguradora adquire a propriedade do salvado por força do pagamento da indemnização, e não em virtude de um contrato de compra e venda celebrado entre a mesma e o segurado. Essa aquisição é, assim, inerente à obrigação legal de pagamento de indemnização, ou seja, é inerente à própria actividade seguradora.

4 — Dizer que os salvados não estão afectos ao exercício da actividade da seguradora é uma afirmação sem qualquer aderência à realidade dos factos, é como se fossemos forçados a ficcionar que as seguradoras, para além da respectiva actividade, exerciam uma outra, a qual consistiria na compra e venda de salvados.

5 — A venda de salvados pelas seguradoras é isenta de IVA no âmbito do art. 9º, nº 33 do Código do IVA, uma vez que:

— os salvados, resultando do processo de pagamento de indemnizações, estão exclusivamente afectos à actividade das seguradoras, que é uma actividade isenta de IVA;

— em qualquer caso, a aquisição dos salvados não deu origem ao exercício de qualquer dedução por parte das seguradoras.

6 — Por outro lado, os actos e contratos relativos a salvados são inerentes à actividade seguradora, por serem integrantes e indissociáveis dessa actividade, pelo que os mesmos deverão ser igualmente incluídos na isenção prevista pelo nº 29 do art. 9.º do Código do IVA.

7 — Ao decidir de forma diversa, a douta sentença recorrida violou o correcto entendimento dos preceitos citados.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido no sentido de este Supremo Tribunal Administrativo ser hierarquicamente incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso, por a recorrente invocar nas conclusões das suas alegações factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

A impugnante sustenta que o recurso tem por fundamento exclusivamente matéria de direito,

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão,

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

a) A impugnante é uma empresa de seguros, actividade no âmbito da qual efectua a aquisição de salvados resultantes de sinistros ocorridos com os seus segurados, procedendo posteriormente à sua venda.

b) Em resultado de acção de fiscalização, foram-lhe efectuadas correcções em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) relativo a todos os trimestres de 1993, no valor global de 33.138.219$00.

c) Nessa sequência, foram efectuadas as liquidações adicionais ora impugnadas, bem como as relativas aos respectivos juros compensatórios.

d) As correcções em apreço resultaram do seguinte entendimento da administração fiscal:

Na sequência de fiscalização externa (. . .), foi verificado que no exercício de 1993, a seguradora não procedeu a liquidação de IVA sobre o valor de 207.113.867$00 que corresponde ao total do valor realizado com a venda de SALVADOS.

Dado esta operação ser qualificada como uma verdadeira transmissão de bens no sentido a que esta deve ser dado pelo artigo 3º do CIVA, é considerado como operação passível de tributação, à taxa de 16%, de acordo com a alínea b) do artigo 18º do CIVA.

f) *A impugnante efectuou o pagamento dos montantes liquidados em 29.09.998.*

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 1ª 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. 167.º do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

4 — O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum,* que não pelo *quid decisum,* pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 167º 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.

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 de 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 refere o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto, a recorrente afirma nas conclusões das alegações que *«nos casos de seguro automóvel em que se verifica a perda total do veículo sinistrado, a reconstituição natural torna-se demasiado onerosa para a seguradora, pelo que esta atribui uma indemnização em dinheiro».*

Para além disso, a recorrente afirma ainda que, além da actividade seguradora, não exerce a actividade de compra e venda de salvados

(conclusão 4.ª) e que os actos e contratos relativos a salvados são indissociáveis da actividade seguradora (conclusão 6.ª).

Na decisão recorrida não se dá como provado o que a recorrente afirma nesta conclusão.

A determinação dos factos referidos envolve actividade que não tema ver exclusivamente com a interpretação de normas jurídicas nem exige apenas aplicação da sensibilidade jurídica dos julgadores, pelo que tem de considerar-se como actividade que envolve fixação da matéria de facto.

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 de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41º, n.º 1, alínea a) do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção de 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 15.000$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e 121.º e 122.º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Vítor Meira.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Recurso Jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 167º 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.

2 — Para efeitos da determinação da competência, não releva 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.*

3 — O apuramento de factos que não foram dados como provados na decisão recorrida envolve actividade no domínio da fixação da matéria de facto.

Recurso nº 25 993; Recorrentes: Manuel Jerónimo Inácio e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Manuel Jerónimo Inácio e Maria Celina da Silva Machado Inácio impugnaram judicialmente a liquidação de IRS. relativa ao ano de 1998.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga julgou a impugnação improcedente.

Inconformados, os impugnastes interpuseram o presente recurso para esta Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 - O Tribunal recorrido considerou que do destaque autorizado realizar aos recorrentes, de um prédio rústico, em 17.03.1998, nasceu um ou mesmo dois novos prédios.

2 - Entendendo que o que foi vendido por aqueles em 17.04.1998, foi um prédio urbano nascido nesse mesmo ano de 1998, e não o prédio rústico que os recorrentes haviam adquirido em 26.01.1965.

3 Os recorrentes não se conformam de modo algum com o teor da sobredita sentença, a qual deverá ser totalmente revogada.

4 - É que, com o destaque autorizado, não se processou qualquer tipo de aquisição e/ou transmissão de propriedade para o património dos recorrentes.

5 - Atento os diversos modos e momentos de aquisição previsto na lei - vide arts. 1316º e 1317º, do Código Civil.

6 - Quer o CIRS, quer o anteriormente vigente Código do Imposto de Mais-Valias, não usam outro termo que não seja o da aquisição.

7 - E a realidade factual é a de que a única aquisição existente e realizada pelos recorrentes, foi a operada em 25 de Janeiro de 1965, através da qual adquiriram o prédio rústico sub judice, e mais nenhum.

8 - Ademais, sempre, mas sempre os recorrentes mantiveram o prédio em causa para cultivo e nada mais que isso.

9 - A douta sentença recorrida, pretende manter a decisão e liquidação em causa, pelo critério anómalo, inverosímil e não contemplado na lei tributária (ou noutra), que é a do "nascimento" de um ou mais prédios, entendendo tributar prédios "nascidos" no ano de 1998 por via de destaque.

10 - Atento o regime transitório definido para os rendimentos da categoria G, tal como vem estabelecido no artigo 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, face à data da (única) aquisição efectivamente realizada pelos recorrentes do aludido prédio rústico, em 25 de Janeiro de 1965, não podem sofrer aqueles, qualquer tipo de tributação, pela venda concretizada em 17.04.1998.

11 - Pois que a entrada em vigor do Código do Imposto de Mais-Valias data de 9 de Julho de 1965 - vide corpo do art. 2º do CIMV

12 - Neste sentido, e em caso tudo idêntico ao ora em análise, opina em despacho informativo de 31.01.2000, a Direcção-Geral dos Impostos - Direcção de Serviços de IRS:

a) Por força do disposto no art. 5º do Dec.-Lei n.º 442-A/88, de 30/11, os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias criado pelo Código aprovado pelo Dec.-Lei n.º 46373, de 9/6/1965, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja alienação provêm, se tiver verificado já na vigência do CIRS isto é, após 1 de Janeiro de 1989.

b) Por outro lado, nos termos do parágrafo 1º do art. 2º do referido Dec.-Lei n.º 46373, os ganhos provenientes da alienação onerosa de terrenos para construção só ficavam sujeitos ao imposto de mais-valias por ele criado, se os terrenos tivessem sido adquiridos após a data da sua publicação, i.e., após 9 de Junho de 1965.

c) Assim sendo, porque no caso em apreço o prédio foi adquirido antes daquela data, os ganhos resultantes da projectada alienação de um lote de terreno dele á destacar, devem considerar - se excluídos da tributação em IRS. " (sublinhado nosso) - conf. documento único ora junto.

13 - Os recorrentes, através do anexo G, apresentado com a declaração modelo 3 do IRS em 14.4.1999, deram conhecimento à administração fiscal da venda da dita parcela de terreno destinada a construção urbana, não para efeitos de tributação, mas tão só para cumprimento da obrigação de declaração decorrente do ditado pelo Código do IRS.

14 - A liquidação n.º 5112859045, referente a IRS do ano de 1998, padece de errónea qualificação e quantificação de rendimentos, devendo ordenar-se nova liquidação que incida sobre a matéria colectável de esc. 1.320.600$00 (com as deduções e abatimentos legais).

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido no sentido de este Supremo Tribunal Administrativo ser hierarquicamente incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso, por a recorrente invocar nas conclusões das suas alegações factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

A impugnante sustenta que o recurso tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, 2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1. Em 25.01.65, o impugnante adquiriu o prédio rústico sito na freguesia de Bente, Vila Nova de Famalicão, inscrito na matriz respectiva sob o art. 71, pelo preço de 8.000$00;

2. Por despacho da entidade competente, de 17.03.98, foi autorizado que os impugnantes destacassem desse. prédio uma parcela de terreno para construção, que inscreveram como tal na matriz;

3. Venderam esta parcela de terreno, em 17.04.98, pelo preço de 20 500 000$00;

4. A liquidação incidiu, além do mais, sobre metade da diferença entre os ditos valores de 20 500 000$00 e 8 000$00.

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 1ª 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. 167.º do CRT. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1 instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a, matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, nºs 1 e 2, do C.P.T.).

4 - O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum,* que não pelo *quid decisum,* pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41,º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 167º 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.

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 de 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 refere o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto, os recorrentes afirmam na conclusão 8.ª, que sempre mantiveram o prédio para cultivo e nada mais que isso.

Na decisão recorrida não se dá como provado o que os recorrentes afirmam nesta conclusão.

A determinação dos factos referidos envolve actividade que não tem a ver exclusivamente com a interpretação de normas jurídicas nem exige a apenas aplicação da sensibilidade jurídica dos julgadores, pelo que tem de considerar-se como actividade que envolve fixação da matéria de facto.

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 41 º, n.º 1, alínea a) do ETAF e artigo 167º do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do CPT., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção de Contencioso Tributário), para o qual os recorrentes poderão requerer a. remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Custas pelos recorrentes, com 15.000$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Vítor Meira.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Recurso per saltum*; matéria de facto; incompetência do S.T.A.; competência do T.C.A.*

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 26 024; Recorrente: FAZENDA PÚBLICA; Recorrida: MARIA DA CONCEIÇÃO OLIVEIRA CORREIA FERNANDES; Relator: EXMO. JUIZ CONSELHEIRO DR. FONSECA LIMÃO.

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

A FAZENDA PÚBLICA, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do T.T. de 1ª Instância de Braga, que lhe julgou procedente a impugnação deduzida por Maria da Conceição de Oliveira Correia Fernandes contra a liquidação do IRS/96, 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:

A sentença admitiu a validade absoluta do documento emitido para autoridade de saúde, mesmo quando expressamente os serviços de que dependem aquela entidade revogaram o critério ao abrigo do qual havia sido passado, causador de graves injustiças sociais e desigualdades, em manifesta oposição à Lei de Bases n.º 9/89, de 2/5 e princípios nela consagrados (n.º 1 do art.º 2) atribuindo deficiências a pessoas que após correcção óptica, não apresenta, qualquer situação de desvantagem não tendo por isso deficit funcional, nem se verificando qualquer restrição na sua capacidade [conclusão c)].

A propósito desta conclusão e também de outra, sob a alínea g) do recurso, entendeu o Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., que nela se verte matéria de facto não estabelecida na decisão recorrida e, por isso, não tendo o recurso por exclusivo fundamento, matéria de direito, não é este S.T.A. competente para o apreciar.

Notificadas as partes para, a este propósito se pronunciarem, admitiu a F.P. que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão da competência deste S.T.A., para apreciar o recurso.

Confrontada a conclusão c) do recurso com a peça recorrida, desde logo resulta que nesta não se considerou provado que os serviços de saúde hajam revogado o critério ao abrigo do qual o documento aí referido foi emitido.

Esta questão de saber se tal critério foi ou não abandonado logra enquadramento no domínio factual, pois que se trata de captar algo que não se prende com a interpretação e aplicação da lei.

Significa isto que o recurso não tem, por exclusivo fundamento, matéria de direito, pois existe controvérsia factual a dirimir.

Assim, face ao disposto nos arts. 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b), 39º e 41º n.º 1 al. a) do E.T.A.F. e 167º do C.P.T., não é este S.T.A. competente para apreciar o recurso mas sim o 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 Tribunal Central Administrativo, pela Secção do Contencioso Tributário.

Sem custas.

Oportunamente, remetem-se os autos ao T.C.A. conforme requerido a fls. 89.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *João Plácido da Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa — Benjamim Rodrigues.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Incompetência hierárquica. «Factos» processuais. aclamação de créditos junta a processo executivo estranho. Nulidade de todo o processo. Impossibilidade de constituição de caso julgado sobre decisão que não resolva uma controvérsia concreta apresentada à jurisdição.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Os actos processuais e os juízos efectuados sobre eles não constituem factos do mundo real cujo conhecimento esteja subtraído à competência do TA enquanto tribunal que apenas conhece de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1a instância, mas antes actos do próprio tribunal praticados perante ele e de que deve tomar conhecimento.

2 — À interpretação dos articulados e decisões judiciais são aplicáveis os princípios comuns à interpretação das leis e interpretação das declarações negociais, valendo, por isso, aquele sentido que, segundo o disposto nos arts. 9.º e 236.º do C. Civil, o declaratório normal ou razoável - ou mais precisamente o participante do processo, tido esse como pessoa medianamente habilitada para nele agir - deva surpreender das declarações escrita; constantes do processo.

3 — Se o articulado da petição de uma reclamação de créditos foi unta a processo executivo estranho àquele a que era dirigido e onde a parte pretendeu exercer a acção de reclamação, tudo o processo aí se praticado relativamente a tal acção é nulo, incluindo a condenação em custas aí decretada.

4 — A constituição do caso julgado pressupõe juridicamente, por sua própria natureza ou essência, a existência de uma controvérsia concreta cuja resolução haja sido pedida ao tribunal e que tenha ficado decidida exactamente segundo certos termos que se consideram imutavelmente estabelecidos, salva a hipótese da revisão de sentença.

5 — Em caso de inexistência de acção que tenha por objecto a resolução de uma controvérsia concreta não é possível a formação de caso julgado sobre o aí decidido, podendo a nulidade da condenação em custas aí decretada ser alegada, como nulidade consequente, mesmo quando a parte é notificada para as pagar.

Recurso nº 26 033. Recorrente: Banco Pinto & Sotto Mayor; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. O BANCO PINTO & SOTTO MAYOR, S.A., com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado com o despacho do senhor juiz de fls. 199 dos autos no qual se indeferiu a pretensão do ora recorrente de anulação da conta relativa às custas imputadas a responsabilidade sua (pela formulação nos autos de uma reclamação de créditos que foi julgada improcedente), dele recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e a anulação da conta na parte das custas imputadas ao recorrente.

2. O recorrente controverte o decidido com base nas razões constantes das seguintes proposições que constituem a síntese do afirmado nas alegações de recurso:

«a) O recorrente não reclamou créditos neste processo;

b) Só por lapso do próprio tribunal foi incorporada nestes autos uma reclamação de créditos do requerente destinada a outro processo;

c) O recorrente solicitou ao Tribunal *a quo* o desentranhamento dessa reclamação de créditos e sua remessa, através de ofício, ao presente competente;

d) O Tribunal *a quo* não atendeu, em tempo oportuno, ao que foi requerido;

e) não o tendo feito, proferiu sentença de graduação de créditos em que julgou não verificado nem reconhecido um crédito que o recorrente não reclamara;

f) e, face à improcedência da reclamação, condenou o recorrente em custas;

g) O recorrente, não sendo parte nestes autos, por nada ter reclamado, pediu a anulação da conta no tocante às custas por que fora responsabilizado;

h) O Tribunal *a quo* ordenou a remessa da reclamação de créditos indevidamente junta a estes autos para o processo competente mas, injustificadamente, manteve a condenação do recorrente nas custas do incidente;

i) Ao fazê-lo, violou o disposto no art. 446.º n.º 1 do CPC aplicável *ex vi* do art. 2.º al. f) do CPT».

3. A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

4. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto pronunciou-se, no seu parecer, pela incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal por, no seu entender, o recorrente, nas conclusões b), c) e d) que acima se deixaram transcritas, afirmar factos que o M.mo Juiz a quo não estabeleceu, nem por qualquer forma levou em conta.

5. Ouvidas as partes sobre a questão prévia suscitada pelo Ministério Público, nenhuma delas lhe respondeu.

Com os vistos dos senhores juízes-adjuntos cumpre apreciar e decidir.

B - A fundamentação:

6. A questão prévia da incompetência deste tribunal.

6.1. O conhecimento da questão da competência do tribunal precede o de ualquer outra matéria (arts. 101.º e 102.º do C. P. Civil e 3.º da L.P.T.A.) por prejudicar julgamento na sede de recurso, em que nos situamos, de todas as demais questões, endo que o mesmo é, até, oficioso.

O art. 32.º n.º 1 al. b) do E.T.A.F. atribui à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para *«conhecer dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito».*

Por seu lado, resulta do disposto no art. 41.º n .º 1 al. a) do mesmo E.T.A.F. que a competência para conhecer destes recursos cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo quando os mesmos tenham por fundamento matéria que não seja exclusivamente de direito ou seja, portanto, matéria e facto.

A questão da competência do tribunal é um prius em relação a todas as demais questões que se suscitem no recurso e terra de ser encarada apenas à luz das afirmações feitas nas conclusões das alegações, pois é nelas que o recorrente tem de condensar as causas de pedir a que atribui a susceptibilidade jurídica, segundo a sua óptica, de determinar uma solução da causa diferente da decidida ou ditada na decisão recorrida, independentemente da pertinência, merecimento ou acerto jurídico que tenham as afirmações de facto aí vertidas ou seja, da sua idoneidade jurídica para justificar a solução pretendida, no confronto do direito aplicável com a factualidade dada por assente na decisão recorrida.

É que este é um aspecto que diz respeito já ao conhecimento do objecto do eecurso e o tribunal não pode entrar na sua apreciação, pois tal representaria antecipar m juízo sobre a solução da questão de direito que só poderá ser emitido pelo tribunal que estiver já julgado competente.

Sendo assim, a questão de saber se o recurso tem ou não por exclusivo fundamento matéria de direito devolve-se na de apurar se a recorrente faz, nas conclusões das suas alegações, a afirmação de qualquer facto contra ou para além dos que constam da decisão recorrida.

E o critério jurídico ([1]) para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, para além ou contra o que se diz na decisão recorrida, enformadas dentro do princípio dispositivo, traduzem uma questão de facto ou uma questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou princípios jurídicos que tenham sido pretensamente violados ou desaplicados, na sua determinação, interpretação ou aplicação, ou se, ou também, consideração de quaisquer factos naturais ou ocorrências da vida real (fenómenos da natureza ou manifestações concretas da vida, mesmo que do domínio do espírito ou da vontade), cujo conhecimento implique a elaboração de qualquer juízo probatório.

6.2. Ora, analisadas as conclusões identificadas pelo Ministério Público como afirmantes de factos que a decisão recorrida não terá fixado, nem tomado em conta, conclui-se que nelas o recorrente se limita a dar conta de actos processuais que aconteceram no processo e a fazer sobre eles o seu juízo pessoal.

Enquanto actos que encarnam o desenrolar do processo acontecido perante o Tribunal, esses «factos» processuais são do seu conhecimento imediato, pois ocorrem perante ele, ainda que estes se traduzam em articulados ou petições apresentadas elas partes e de qual seja o sentido que deles emerge.

Na verdade, os actos processuais acontecidos no processo, como qualquer modo de comunicação humana, estão sujeitos a interpretação, como as declarações negociais ou as declarações do legislador - a lei. Por essa razão, vêm os tribunais firmando -, e também este assim o entende - , que à interpretação dos articulados e decisões judiciais são aplicáveis os princípios comuns à interpretação das leis e interpretação das declarações negociais ([2]), valendo, por isso, aquele sentido que, segundo o disposto nos arts. 9.º e 236.º do C. Civil, o declaratário normal ou razoável — ou mais precisamente o participante do processo, tido esse como pessoa medianamente habilitada para nele agir - deva surpreender das declarações escritas constantes do processo.

Sendo assim, apurar se foi incorporada no processo uma reclamação de réditos do recorrente dirigida a outro processo e, ria afirmativa, se o foi por lapso; se o recorrente solicitou ao tribunal o desentranhamento dessa reclamação e a sua remessa o processo competente e, finalmente, se o tribunal não atendeu, em tempo oportuno, o que lhe foi requerido, não apela a mais do que o simples conhecimento do que se assou no processo perante o próprio tribunal e

([1]) Emergente, entre outros, dos art.º s 511.º n.º 1, 653.º, 655.º, 657.º, 659.º, 646.º n.º 4, 722.º n.º s 1 e 2 e 729.º n.º 2 do C.Civil.

([2]) Cf. neste sentido o acórdão da RC, de 21/1/92 in BMJ 413.º-622 e do STJ, de 28/06/94 e de 28/01/97, in, respectivamente, Colect. de Jurisprudência - Acórdãos do STJ - 1994, tomo 11, págs. 15 e 1997, tomo I, págs. 83.

a interpretação dos actos neles acontecidos ou seja, tudo isso se resume a uma simples questão de direito para cujo conhecimento este tribunal, conquanto de revista (art. 21.º n.º 4 do ETAF), é competente.

Nestes termos, julga-se improcedente a questão prévia suscitada pelo Ministério úb1ico, tomando-se, por isso, conhecimento do recurso.

7. O quadro processual:

O processo, na parte que interessa ao conhecimento do recurso, teve o seguinte desenvolvimento:

a) O recorrente apresentou, em 30 de Setembro de 1992, a petição cuja fotocópia se mostra junta aos autos dirigida ao Juiz Auxiliar do Tribunal Tributário de 1.ª Instância junto da 1.ª Repartição de Finanças de Setúbal.

b) Nessa petição, cuja primeira folha corresponde a fls. 51, encontra-se escrito «Proc.º 23B/-1» e um pouco mais abaixo a ora recorrente afirma «... vem aos autos à margem identificados, em que é exequente a Fazenda Nacional e executada M.A.M. montagem e Aluguer de Máquinas, L.da, reclamar os seus créditos...», seguindo-se depois a alegação da causa de pedir da sua reclamação de créditos e a formulação do pedido de reconhecimento e de graduação do seu crédito de 34 708 530$00. Essa petição foi instruída com 6 documentos, entre eles se contando duas certidões respeitantes a duas escrituras de constituição e reforço de hipoteca, contrato escrito de constituição de penhor elaborado nos termos dos DLs. n.ºs 29 833, de 17 de Agosto de 939 e 32 032, de 22 de Maio de 1942, e relação de bens móveis anexa a tal contrato.

c) Em 07/12/1999 o senhor juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal proferiu o despacho do seguinte teor: «Admito liminarmente os créditos reclamados a fls. 16, 51 e 143. Legais notificações».

d) Por dois articulados apresentados em 10/02/2000 e dirigidos ao processo de execução fiscal «n.º 2232-90/000936.9» e «apenso 79/99» - fls. 148/149 e 150/151 o ora recorrente deduziu impugnação dos créditos reclamados pelo Fundo de Desemprego provenientes de quotizações do período de Junho de 1984-Dezembro de 1985 e dos créditos reclamados pela Fazenda Pública provenientes de IVA, C.A. e imposto de circulação.

e) A sentença de fls. 174 e segs. decidiu «não reconhecer os créditos reclamados pelo ora recorrente, fundando-se na circunstância de não haver sido penhorado e vendido qualquer imóvel no processo de execução apenso, nem nenhum os bens móveis cujo penhor havia sido dado ao ora recorrente.

f) Por requerimento de fl. 177, apresentado em 29/06/2000, o advogado do ora recorrente pediu a confiança dos autos para exame no seu escritório, no que foi tendido.

g) Pelo requerimento de fls. 181/182, o ora recorrente veio alegar ter recebido com alguma estranheza a decisão constante da referida sentença e isso porque «tendo ido devidamente citado na qualidade de credor com garantia real, nos termos do Proc. 3/B-1 (doc. junto) para reclamar os seus créditos sobre a executada - cfr. doc. n.º 1 Banco apresentou o requerimento de reclamação que certamente, por lapso, foi autuado aos presentes autos onde se encontra a fls. 51 a 81 do apenso de reclamação e créditos» e terminou requerendo que «se digne mandar desentranhar o requerimento de reclamação de créditos do Banco apresentado em 30/09/1992, de fls. 1 a 81 dos

presentes autos», devendo o mesmo ser remetido por ofício, para o processo de Execução Fiscal n.º 2232-89/002684.0, onde foi efectuada a venda do imóvel, a fim de o crédito reclamado ser considerado na sentença de graduação de réditos que ali vier a ser proferida».

h) A esse requerimento juntou a fotocópia do doc. que nele referiu, vendo-se ele aposta a referência «Proc.º 23/B-1».

i) Relativamente a esse requerimento o senhor juiz despachou do seguinte modo m 04/07/2000, a fls. 184 dos autos: «Fls. 181 - Aguardem os autos o trânsito da sentença».

j) Depois por despacho de 03/10/2000 voltou a decidir relativamente ao mesmo requerimento pelo seguinte modo, a fl. 185 dos autos: Fls. 181 - Deferido, devendo guardar-se nos autos fotocópias das folhas ora retiradas. Após, à conta».

l) Pelo requerimento de fls. 197, apresentado em 29/12/2000, o ora recorrente veio expor e requerer o seguinte:

«1. Em 03.07.2000 requereu o BPSM que se desentranhasse destes autos, o seu requerimento de reclamação de créditos para ser remetido, por ofício, ao processo de execução n.º 2232-89/002684.0, onde efectivamente deveria ter sido apresentado.

2. Sobre esse requerimento ainda não incidiu nenhum despacho.

3. Não tendo, pois, o BPSM reclamado créditos nestes autos, não deu azo a nenhum incidente susceptível de ser tributado com taxa de justiça.

Pelo exposto requer a V.ª Ex.ª se digne anular a conta no, tocante à responsabilidade por custas imputadas ao requerente».

m) Com data de 09.01.2001 o senhor juiz proferiu o despacho ora recorrido do seguinte teor:

«A fl. 197 veio o BPSM, S.A. requerer que se anule a conta no tocante à responsabilidade por custas imputada ao requerente.

Apreciando.

Ao contrário do alegado pela requerente, a mesma apresentou neste processo uma reclamação de créditos. A mesma foi apreciada de mérito e, foi julgada improcedente. Por sentença transitada, notificada à requerente, foi a mesma condenada em custas. A conta de custas limita-se, pois, a obedecer ao comando da sentença, não havendo nada a anular.

Para facilitar a vida à requerente, o tribunal deferiu a remessa dos originais da reclamação apresentada e enviou-as para outra reclamação de créditos, como a requerente solicitou a fl. 181. Desse despacho a deferir a pretensão do Banco é que por lapso não foi a requerente notificada.

Assim sendo, ordeno a notificação do BPSM, S.A. do despacho de fl. 185. Mais indefiro o requerimento de fls. 197.

Sem custas, atenta a simplicidade deste incidente.

Notifique com cópia deste despacho».

8. O mérito do recurso.

A situação processual que se nos depara é verdadeiramente original: em boa verdade, estamos perante uma simples aparência de processo relativamente ao recorrente.

É fácil verificar, sem necessidade de grandes ou rebuscadas interpretações a fazer do articulado da sua petição inicial de reclamação de créditos, a que se alude nas alíneas a) e b) do n.º 7 supra, segundo as regras da hermenêutica jurídica acima fixadas, que o ora recorrente não veio a este concreto processo de execução fiscal reclamar a verificação e graduação de quaisquer créditos. O articulado apresentado na Repartição de Finanças dirigido ao denominado «Juiz Auxiliar do Tribunal Tributário de 1.ª instância junto da 1.ª Repartição de Finanças de Setúbal» consubstancia uma acção de reclamação de créditos, sim, mas exercida noutro processo de execução fiscal, nele cognominado segundo os termos com que o mesmo foi identificado pelos serviços da administração fiscal perante quem esse processo corre -«Proc.º 23/B-1» - na notificação por esta feita ao ora recorrente, em cumprimento do disposto no art. 321.º do CPT, na sua qualidade de credor com garantia real que, decerto, esses autos evidenciavam, como nela expressamente se afirma.

Que o tribunal recorrido não se tenha apercebido daquela menção feita pela ora recorrente do número do processo de execução é perfeitamente compreensível. Todavia, já lhe era exigível, como destinatário que é de tal declaração da parte, de par com os demais intervenientes na relação processual trilateral em que todo o processo judicial se decompõe, a quando do exame liminar do processo, e na sequência do qual proferiu o despacho de admissão das reclamações de créditos apresentadas [mencionado supra sob a alínea c) do n.º 7], que se desse conta do erro em que os serviços da administração fiscal tinham caído ao juntar a este processo de execução e não ao outro a que efectivamente se dirigia o articulado apresentado. Na verdade, a completa e objectiva falta de correspondência entre os bens sobre que alegava ter garantias reais e aqueles que haviam sido penhorados e vendidos no processo de execução fiscal, a determinar a improcedência manifesta da reclamação de créditos, deveria ter alertado o tribunal para a hipótese de qualquer incongruência processual, a quando da interpretação da petição da reclamação feita no despacho liminar.

Temos, portanto, que o ora recorrente não deduziu neste processo de execução fiscal qualquer processo de reclamação de créditos: só por patente e ostensivo erro dos serviços de administração fiscal é que a petição de fl. 51 dos autos aqui foi junta. Equivale isto por dizer que o ora recorrente não suscitou neste processo de execução fiscal qualquer controvérsia concreta relativamente ao destino a dar pelos credores do produto dos bens aí vendidos. E sem a existência de uma controvérsia concreta a jurisdição não se exerce ou seja, não está legitimada constitucionalmente para ditar qualquer regulação vinculativa para as pseudo partes.

Sendo assim, a situação é, no mínimo, por alguma semelhança com a hipótese revista no art. 193.º n.ºs 1 e 2 do CPC, de completa nulidade do processo de reclamação referente a este processo de execução relativamente, claro, ao recorrente. diz-se, no mínimo, porque não se pode aqui considerar existir sequer qualquer petição dirigida ao tribunal deste processo.

Existindo uma nulidade de todo o processo imputável ao tribunal, pois que como há que qualificar a intervenção da administração enquanto órgão perante o qual recorre o processo executivo, não se poderá considerar que o ora recorrente tenha dado causa à pseudo-acção exercida em tal processo.

A situação processual examinada escapa completamente à regra da causalidade as custas, segundo a qual as custas são devidas pela parte que a elas houver dado usa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito, consagrada no art. 446.º do CPC.

A decisão que condenou em custas a ora recorrente não pode, pois, manter-se.

Objectar-se-á que essa decisão transitou em julgado ou ainda que a conta de custas que desencadeou a reacção do ora recorrente, pelo modo relatado na al. e) do n.º 7 supra, impedirá que esse efeito

jurídico estatuído pela sentença possa ser agora revogado em virtude da conta das custas consubstanciar uma simples execução, ao nível tributário, do julgado transitado.

Mas estas observações não colhem. E não colhem porque não é possível considerar aqui a hipótese de formação ou de constituição de qualquer caso julgado, relativamente ao ora recorrente, razão pela qual não existem efeitos jurídicos, como a condenação em custas que se tenham estabilizado na Ordem Jurídica. E não pode, porque a constituição do caso julgado pressupõe juridicamente, por sua própria natureza ou essência, a existência de uma controvérsia concreta que tenha ficado decidida exactamente segundo certos termos que se consideram imutavelmente estabelecidos, salva a hipótese da revisão de sentença.

Ora, já se viu que essa controvérsia não existe aqui, mas em outro processo. A decisão do tribunal, relativamente ao ora recorrente, é, pura e simplesmente inócua juridicamente, por a sua intervenção não importar a resolução, segundo o direito aplicável, de qualquer controvérsia concreta que lhe tenha sido colocada e por essa intervenção não ter sido solicitada por quem quer que seja. Basta atentar no facto da declaração de improcedência da acção de reclamação ser, em absoluto, jurídico-praticamente irrelevante, pois que o efeito jurídico pretendido pela recorrente será susceptível de lhe ser concedido no outro processo. Sendo assim, a ora recorrente poderá alagar a nulidade de todos os actos que o afectem em tal processo, incluindo os actos consequentes traduzidos na elaboração da conta das custas fixadas na sentença.

Só argumentos de puro conceptualismo ou de construção formal, mas como tal desligados da razão de ser do direito, poderiam apoiar uma solução diferente.

C - A decisão:

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão de condenação em custas do recorrente e anular, na parte respectiva, a conta das custas efectuada.

Sem custas em ambas as instâncias.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz* (vencido. Tendo sido proferida uma decisão judicial que condenou o recorrente em custas, e contra a qual não reagiu, não pode agora obter o mesmo efeito pedindo a anulação da conta de custas, que não fez senão concretizar a decisão judicial).

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Incluído nas conclusões de recurso de decisão da 1.ª instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, o mesmo não versa exclusivamente matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário de tal Tribunal Superior competência hierárquica, cuja à Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 26046, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorridos Fernando José dos Santos Oliveira e mulher, Rosa Maria Dinis Capitão de Oliveira. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por Fernando José dos Santos Oliveira e mulher, Rosa Maria Dinis Capitão de Oliveira, contra liquidação adicional de IRS do ano de 1995, no montante de 1 510 062$00.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. O atestado médico, junto aos autos, é um acto meramente instrumental, um mero meio de prova pericial, não constituindo, só por si, um acto administrativo (destacável) que seja fonte de um direito a benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (cf. art. 120º do C.P.A.) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora, haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (art.º 2.º, n.º 1 da Lei n.º 9/89, 2.5).

2. A administração fiscal, é a competente para interpretar e aplicar a lei tributária, recorrendo inclusive, a juízos de experiência técnica, para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do n.º 5 do art.º 44º do E. B. F.

3.O teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contida nos arts. 25.º/3, 80º/6 do C.I.R.S. e 44º/5 do E.B.F., coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita à comprovação devida da incapacidade relevante para efeitos fiscais, sendo que, do atestado médico não resulta provado que o critério utilizado na avaliação da incapacidade foi o que a lei fiscal entende como correcto.

4. Para essa "comprovação devida", o que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

5. Antes do D. L. n.º 202/96, 23-10 — cf. art.º 5.º/3 - não havia disposição legal que atribuísse aos actos de verificação e certificação de incapacidades, para efeitos de IRS, como é o caso, a natureza de actos constitutivos de direitos, indispensável para que eles produzissem certos e determinados efeitos, sendo que o atestado médico junto aos autos é anterior àquele decreto-lei.

6. O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar à formação de "caso decidido ou resolvido" quanto à questão dos efeitos jurídicos do atestado em causa, sendo que a administração fiscal não

revogou tal acto, não o arguiu de falso, nem lhe retirou eficácia, antes reconduziu esta aos precisos limites que decorressem dos critérios utilizados na sua produção.

7. As situações pessoais e familiares relevantes para a tributação em sede de IRS reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (art. 14.º, n.º 7 do C. I. R. S.), pelo que a incapacidade certificada deveria ser "devidamente comprovada" nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o art. 119.º do C.I. R.S. e os arts. 56.º e 89.º, *ex vi* art. 2.º/5 do C.P.A.

8. A administração fiscal tem o poder-dever de interpretar e integrar a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9. A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n.º 5 do art. 44º do E.B.F. que deve ser interpretada e integrada por via dos conceitos estruturantes decorrentes da Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação de Integração das Pessoas com Deficiência (Lei n.º 9189, 2.5), tal como fez a administração no caso *sub judice.*

10. A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G. de Saúde interpretou coerentemente -, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão "devidamente comprovada pela entidade competente" contida nos arts. 25.º/3, 80.º/6 do C. I. R. S. e 44.º/5 do E. B. F.

11. A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada art. 266.º/2 da C.R.P., art. 17.º al. a) do C.P.T. e art. 3.º/1 do C.P.A.], sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts. 13º, 71.º/1, 103.º/1 e 104.º/1 da C. R. P. - o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como na caso da hipovisão em causa, essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos, não se traduzindo, por isso, numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5, 3º parágrafo do preâmbulo do CIRS).

12. Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação - aplicação dos arts. 25º/3 e 80º/6 do C.I.R.S. e 44º/5 do E.B.F.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o STA é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento.

Levado este douto parecer ao conhecimento das partes, apenas a Rct. se pronunciou sobre ele, em termos concordantes, desde logo requerendo a oportuna remessa dos autos ao Tribunal competente, a 2ª Secção do TCA.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mister é debruçarmo-nos já sobre a questão suscitada pelo EMMP, aliás, de conhecimento oficioso.

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação da recorrente - onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso - importa, agora,

consignar a factualidade que a instância considerou provada, por isso que do cotejo de ambos os quadros factuais brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

Eis, pois, os factos em que assentou a decisão recorrida:

a) Os impugnantes apresentaram em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1995.

b) Nessa declaração, consignaram que ela era portadora de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%.

c) O DDF de Viana do Castelo proferiu um despacho cujo teor consta dos autos e se passa a reproduzir:

"Na declaração de rendimentos do ano acima referido, foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% (. . .).

A avaliação daquela incapacidade foi efectuada durante um período em que eram as instruções que a Direcção-Geral de Saúde dimanou para as suas delegações regionais através da Informação 63/DSO de 26/08/94, mandando proceder à aplicação da al. c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Dec. Lei 341/93, de 30/09, em determinadas situações mencionadas no seu capítulo V.

Aquelas instruções foram, porém, revogadas através da circular normativa n.º 22/DSO de 15 de Dezembro, deixando de aplicar-se, a partir daquela data, a referida al. c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela de Incapacidades.

Apesar de notificado para tal, não fez a prova de que, à luz da nova aplicação da referida Tabela Nacional de Incapacidades, mantinha, em 95.12.31, um grau de incapacidade que lhe permita beneficiar do disposto no art. 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Nesta conformidade, procedo à alteração dos elementos declarados.

Notifique."

d) Este despacho foi notificado aos impugnantes.

e) Na sequência, foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que ora se encontra sob impugnação.

f) Os impugnantes pagaram o imposto liquidado em 26 de Agosto de 1997.

g) Como comprovativo da incapacidade permanente que alegam, os impugnantes apresentaram o atestado médico cuja cópia consta dos autos e que se dá aqui por reproduzido no seu teor.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, cabe referir que, efectivamente, ele não nos dá conta de que a *hipovisão em causa (. . .) é insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos,* facto vertido na 11.ª conclusão do recurso.

Ora, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32.º, 1, al. b), do ETAF e 167.º do CPT, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões (onde se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito artigo 690º do CPC), suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos de determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai, ou não, ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na sentença em apreço, pois o tribunal superior, antes

de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, porquanto apontar esta cabe, apenas, ao tribunal que estiver já julgado competente.

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

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

Temos, pois, que tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que, como sublinhado no acórdão desta Secção de 4.V.1994, rec. 17 463, se afere pelo *quid disputatum,* que não pelo *quid decisum.*

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21º, 4, do ETAF, "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância", estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, 1, b), do mesmo Estatuto, 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".

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do n.º 1 do artigo 41º de tal diploma que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do TCA) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 32º."

Articuladamente, diz-nos o artigo 167º do CPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, . . . a interpor. . . para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso. . . para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo."

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

Termos em que se acorda julgar procedente a aludida questão prévia, por isso que se declara esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento deste recurso jurisdicional, e para o efeito competente aqueloutro Tribunal Superior.

Sem custas artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa — Almeida Lopes.*

Acórdão de de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Processo. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A Secção de Contencioso Tributário do STA apenas conhece dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância quando estes tenham por exclusivo fundamento matéria de direito.

2 — Não está nessa situação aquele recurso Jurisdicional em que a recorrente para além do provado e tomado em conta na decisão recorrida afirma, nas conclusões das suas alegações, que a avaliação dos bens futuros ... foi levada a efeito ... com base na cópia do projecto de construção aprovado e seus anexos devidamente autenticada pela competente Câmara Municipal e não teve por objecto "um terreno de construção"...»

Recurso n.º 26.052. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Armando Rodrigues da Cunha e mulher. Relator: Exmo. Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório:

1. A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo, de 15 de Julho de 2000, que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida por ARMANDO RODRIGUES DA CUNHA e mulher MARIA HELENA SILVA DA CUNHA, com os demais sinais dos autos, anulou o acto de liquidação do imposto municipal da sisa relativo a uma permuta de bens, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação e substituição por outra decisão que julgue a impugnação judicial improcedente.

2. A recorrente controverte o decidido com base nas razões constantes das seguintes conclusões que correspondem à síntese do afirmado nas suas alegações de recurso:

"1. A douta sentença recorrida violou por errada interpretação, a regra 8.ª do § 3.º do art. 19.º do Código da Sisa, tendo em conta o disposto no corpo do art. 109.º e seu n.º 5 do mesmo diploma.

2. Numa permuta de bens presentes por bens futuros, como é o caso, apenas deverão ser avaliados os futuros, com vista à determi-

nação do seu valor patrimonial, reportado à data do contrato, a menos que se trate de prédios omissos na matriz, aí inscritos sem rendimento colectável, ou de terrenos para construção.

3. A avaliação dos bens permutados, in casu, foi levada a efeito nos termos do n.º 5 do art. 109.º cit., i. é com base na cópia do projecto de construção aprovado e seus anexos, devidamente autenticada pela competente Câmara Municipal e não teve por objecto "um terreno para construção cujo conceito se encontra no § 3º do art. 49.º do Código da Sisa.

4. A transmissão da propriedade dos bens permutados operou-se por efeito do contrato de ermuta - cf. art.ºs 879º al. a) e 939º do Código Civil - sendo à sua data - 19.12.96 - que deve reportar-se o valor patrimonial dos bens futuros a avaliar, nos termos dos cits. n.º 5 e Regra 8.ª do § 3.º do art. 19º do Código da Sisa.

5. Estes normativos, resultantes da alteração introduzida pelo DL. n.º 252/89, de 9/8, se conjugadamente interpretados com base nos seus elementos literais, lógicos e teleológicos e, tendo em conta a definição do seu § 1.º do art. 7.º do Código da Sisa, permitam concluir que apenas os bens futuros são de avaliar quando permutados por bens presentes, a menos que estes se encontrem no âmbito da previsão do corpo do art. 109.º cit., o que, quanto aos bens presentes em causa, não se verifica."

3. Os recorridos não contra-alegaram.

4. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido da incompetência hierárquica deste Tribunal em virtude do recurso não ter por exclusivo fundamento matéria de direito, dado nos n.ºs 3 e 5 das transcritas conclusões fazer a afirmação de matéria de facto que não foi dada como provada na decisão recorrida.

5. Ouvidas as partes sobre a questão prévia suscitada pelo M.º P.º, apenas a Fazenda Pública lhe respondeu, tendo ai admitido não ter o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito e requerido, desde já, a remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção) para o caso deste STA se julgar incompetente.

Com dispensa de vistos, atenta a simplicidade da questão prévia, cumpre apreciar e decidir.

B - A fundamentação:

6. A questão prévia da incompetência hierárquica deste STA.

6.1. O conhecimento da questão da competência do tribunal precede o de qualquer outra matéria (art.ºs 101º e 102º do C. P. Civil e 3º da L.P.T.A.) por prejudicar julgamento na sede de recurso, em que nos situamos, de todas as demais questões, tendo que o mesmo é, até, oficioso. Por ele se começa, pois.

O art. 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F. atribui à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para *"conhecer dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".*

Por seu lado, resulta do disposto no art. 41.º n.º 1 ai. a) do mesmo E.T.A.F. que a competência para conhecer destes recursos cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo quando os mesmos tenham por fundamento matéria que não seja exclusivamente de direito ou seja, portanto, matéria de facto.

A questão da competência do tribunal é um *prius* em relação a todas as demais questões que se suscitem no recurso e tem de ser encarada apenas à luz das afirmações feitas nas conclusões das alegações, pois é nelas que o recorrente tem de condensar as causas

de pedir a que atribui a susceptibilidade jurídica, segundo a sua óptica, de determinar uma solução da causa diferente da decidida ou ditada na decisão recorrida, independentemente da pertinência, merecimento ou acerto jurídico que tenham as afirmações de facto aí vertidas ou seja, da sua idoneidade jurídica para justificar a solução pretendida, no confronto do direito aplicável com a factualidade dada por assente na decisão recorrida.

É que este é um aspecto que diz respeito já ao conhecimento do objecto do recurso e o tribunal não pode entrar na sua apreciação, pois tal representaria antecipar um juízo sobre a solução da questão de direito que só poderá ser emitido pelo tribunal que estiver já julgado competente.

Sendo assim, a questão de saber se o recurso tem ou não por exclusivo fundamento matéria de direito devolve-se na de apurar se a recorrente faz, nas conclusões das suas alegações, a afirmação de qualquer facto contra ou para além dos que constam da decisão recorrida.

E o critério jurídico ([1]) para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, *para além ou contra o que se diz na decisão recorrida,* enformadas dentro do princípio dispositivo, traduzem uma questão de facto ou uma questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou princípios jurídicos que tenham sido pretensamente violados ou desaplicados, na sua determinação, interpretação ou aplicação, ou se, ou também, consideração de quaisquer factos naturais ou ocorrências da vida real (fenómenos da natureza ou manifestações concretas da vida, mesmo que do domínio do espírito ou da vontade), cujo conhecimento implique a elaboração de qualquer juízo probatório ([2]).

6.2. Ora, na terceira conclusão que acima se deixou transcrita, a recorrente firma factos do mundo exterior, sobre os quais constrói a decisão por que se bate, que não se mostram estabelecidos, nem por qualquer modo foram levados em conta na decisão recorrida, cujo juízo de existência implica uma actividade de prognose probatória, a ser levada a cabo de acordo com regras de livre apreciação que só pode ser levada a cabo pelo tribunal que tenha competência para estabelecer esses juízos e facto e em cuja categoria não cabe este STA porquanto, nos recursos de decisões os tribunais tributários de 1ª instância, ele apenas conhece de matéria de direito art. 1.º n.º 4 do ETAF).

Temos, pois, de concluir que procede a questão prévia que é suscitada pelo .º P.º, pelo que este STA é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, tendo competente o Tribunal Central Administrativo, pela sua Secção de Contencioso Tributário.

C - A decisão:

Emergente, entre outros, dos arts. 511.º n.º 1, 653º, 655º, 657º, 659.º, 646.º n.º 4, 722.º n.ºs 1 e 2 e 729º n.º 2 do C. . Civil .

Neste sentido se têm pronunciado inúmeros acórdãos deste tribunal, citando-se a título de mero exemplo apenas os três últimos em que foi relator o do presente - os acórdãos de 21/02/2001, 28/03/2001

([1]) Emergente, entre outros, dos art.ºs 511.º, nº 1, 653º, 655º, 657º, 659º, 646º, nº 4, 722º nºs 1 e 2 e 729º nº 2 do C. P. Civil.

([2]) Neste sentido se têm pronunciado inúmeros acórdãos deste tribunal, citando-=se a título de mero exemplo apenas os três últimos em que foi relator o do presente — os acórdãos de 21/02/2001, 28/03/2001 e de 23/05/2001, proferidos respectivamente nos proc. nºs 25 600, 24 914 e 25 971.

e de 23/05/2001, proferidos respectivamente nos proc. n.ºs 25 600, 24 914 e 25 971.

7 - Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em declará-lo hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, cabendo a competência à dita Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central administrativo para quem se ordena a remessa dos autos por a mesma já haver sido requerida pela recorrente art. 47.º do CPT).

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Vítor Meira — Beata de Queiroz.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

IRS, Deficiência por incapacidade. Benefício Fiscal.

Doutrina que dimana da decisão:

O Dec-Lei 202/96, de 23-10, que adaptou a anterior TNI e estabeleceu, em anexo, as Instruções Gerais, constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passou a dar relevância à disfunção residual, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual, após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5 al. e) das ditas Instruções, não é aplicável à liquidação de IRS, referente ao ano de 1995.

Recurso n.º 26053, em que são recorrente a Fazenda Pública os recorridos Mário João Ribeiro Gomes e mulher. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana de Castelo, julgou procedente a impugnação de IRS de 1995 e anulou a liquidação na parte referente à não consideração da deficiência de que o impugnante era portador.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. O atestado médico, junto aos autos, é um acto meramente instrumental, um mero meio de prova pericial, não constituindo, só por si, um acto administrativo (destacável) que seja fonte de um direito a benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (cf. art. 120.º do C.P.A.) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (art. 2.º, n.º 1 da Lei n.º 9/89, de 2.5).

2. A administração fiscal, é a competente pare interpretar e aplicar e lei tributária, recorrendo inclusive, a juízos de experiência técnica, para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do n.º 5 do art. 44.º do EBF.

3. O teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contida nos arts. 25.º 3, 80.º 6 do C.I.R.S. e 44.º 5 do E.B.F., coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita à comprovação devida da incapacidade relevante para efeitos fiscais, sendo que do atestado médico não resulta provado que o critério utilizado na avaliação da incapacidade foi o que a lei fiscal entende como correcto.

4. Para essa "comprovação devida", o que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

5. Antes do D.L. n.º 202/96, 23-10 — cf. art. 5.º 3 - não havia disposição legal que atribuísse aos actos de verificação e certificação de incapacidades, para efeitos de IRS, como é o caso, a natureza de actos constitutivos de direitos, indispensável para que eles produzissem certos e determinados efeitos, sendo que o atestado médico junto aos autos é anterior àquele decreto-lei.

6. O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar à formação de "caso decidido ou resolvido" quanto à questão dos efeitos jurídicos do atestado em causa, sendo que a administração fiscal não revogou tal acto, não o arguiu de falso, nem lhe retirou eficácia, antes reconduziu esta aos precisos limites que decorressem dos critérios utilizados na sua produção.

7. As situações pessoais e familiares relevantes para e tributação em sede de IRS reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (art. 14.º, n.º 7 do CIRS), pelo que a incapacidade certificada deveria ser "devidamente comprovada" nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o art. 119.º do CIR.S. e os arts. 56.º e 89.º, *ex vi* art. 2.º 5 do C.P.A.

8. A administração fiscal tem o poder-dever de interpretar e integrar a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9. A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n.º 5 do art. 44.º do E.B.F. que deve ser interpretada e integrada por via dos conceitos estruturantes decorrentes da Lei de Bases da Prevenção e da Reebilitação de Integração das Pessoas com Deficiência (Lei n.º 9/89, de 2.5), tal como fez a administração no caso *"sub judice"*.

10. A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G. de Saúde interpretou coerentemente - tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão "devidamente comprovada pele entidade competente" contida nos arts. 25.º 3, 80.º 6 do CIR.S. e 44.º 5 do E.B.F.

11. A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada (art.º 266.º 2 da C.R.P. art.º 17.º al. a) do C.P.T. e art.º 3.º 1 do C.P.A.), sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts.13.º, 71.º 1, 103.º 1 e 104.º 1 da C.R.P. - o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como na caso da hipovisão em causa, essa deficiência é

insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos, não se traduzindo, por isso, numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5., 3.º parágrafo do preâmbulo do C. I. R. S.).

12. Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação - aplicação dos arts. 25.º 3 e 80.º 6 do CIR.S. e 44.º 5 do E.B.F.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) A impugnante apresentou em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1995.

b) Nessa declaração consignou que era portador de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%.

c) O Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo proferiu um despacho cujo teor consta dos autos e que aqui se passa a reproduzir.

"Na declaração de rendimentos do ano acima referido foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% (. . .).

A avaliação daquela incapacidade foi efectuada durante um período em que eram aplicadas as instruções que a Direcção-Geral de Saúde dimanou para as suas delegações Regionais através da Informação 63/DSO de 200804, mandando proceder à aplicação da al. C) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Dec.-Lei 341/93 de 30/09, em determinadas situações mencionadas no seu capítulo V.

Aquelas instruções foram, porém, revogadas através da circular normativa n.º 22/DSO de 15 de Dezembro, deixando de aplicar-se, a partir daquela data, a referida al. c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela de Incapacidades.

Apesar de notificado para tal não fez prova de que, à luz da nova aplicação da referida Tabela Nacional de Incapacidades, mantinha, em 95.12.31, um grau de incapacidade que lhe permita beneficiar do disposto no art. 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Nesta conformidade procedo à alteração dos elementos declarados. Notifique."

d) Este despacho foi notificado à impugnante.

e) Na sequência foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que se dá por reproduzida e que ora se encontra sob impugnação.

f) Como comprovativo da incapacidade permanente que alega o impugnante apresentou o atestado médico cuja cópia consta dos autos e que se dá aqui por reproduzido no seu teor.

3. O acórdão recorrido, apreciando a actuação da AF, ao não considerar, para efeitos de benefício fiscal, em sede de IRS, o atestado médico apresentado pelo impugnante e ao exigir que este apresentasse novo atestado médico, emitido em data posterior a 15-12-1995, isto é a partir da circular normativa n.º 22/DSO, que alterou o critério de avaliação das incapacidades e antes da publicação do DL 202/96, de 23-10 e que o mesmo impugnante não apresentou o atestado exigido, pronunciou-se pela ilegalidade do acto tributário da liquidação impugnado.

Sobre a questão em apreciação nos presentes autos pronunciou-se já esta Secção, com intervenção de todos os juízes que a constituem, no Ac. de 15-12-99, Rec. 24.305.

Apesar de o relator do presente acórdão ter votado vencido naquele passou a entender, posteriormente, acompanhar a tese vencedora.

Importa, por isso, sintetizar a argumentação que nos parece mais relevante e nomeadamente a constante do Ac. desta mesma secção de 12-01-2000, Rec. 24.439, que, de perto, passaremos a acompanhar.

A questão em apreciação no presente recurso prende-se com a determinação do regime legal aplicável, em sede de IRS, aos sujeitos passivos portadores de deficiência permanente que implique uma incapacidade igual ou superior 60% e que seja devidamente comprovada pela entidade competente, referentemente ao imposto de 1995.

A Lei 9/89, de 02-05, que fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definiu os seus objectivos e estabeleceu os conceitos de "pessoa com deficiência" e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, ainda, dever o sistema fiscal "consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade" conforme resulta do seu art. 25.º

O Dec-Lei 341/93, de 30-09, que aprovou a TNI, reportando-se à avaliação dos danos em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais passou a ser utilizada para outros fins e nomeadamente para a determinação de certos benefícios fiscais.

O Dec-Lei 202/96, de 23-10, que estabeleceu o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio criar normas específicas para tal avaliação. O seu preâmbulo dá conta da necessidade de explicitar a competência para avaliação daquelas incapacidades bem como de criar normas de adaptação da anterior TNI, enquanto não fosse criada uma nova e específica. Acrescentava, ainda, que se tornava necessário proceder a actualização dos procedimentos adoptados no âmbito da avaliação das indicadas incapacidades.

Nas "Instruções Gerais", publicadas em anexo a este diploma legal, consagram-se os princípios que devem ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis. Por força destas só releva, agora, a "disfunção residual", devendo, na determinação final da incapacidade, sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder à disfunção residual, após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela [cfr. n.º 5 al. e)].

Esta exigência não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo Dec-Lei 341/93.

Com efeito as suas Instruções Gerais dispunham [cfr. n.º 5, al. c)] que, quando a respectiva função fosse substituída, no todo ou em parte, par 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%.

Foi no âmbito destas disposições normativas que foi emitido o atestado a que se referem os presentes autos e daí que a exigência feita pela Administração Fiscal de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, não tenha cobertura legal já que estamos perante o IRS referente ao ano de 1995.

Este diploma legal, que entrou em vigor em 30-11-1996, estabelece, no art. 7.º n.ºs 1 e 2, que se aplica "com as devidas adaptações, aos processos em curso".

Como o mesmo diploma estabeleceu o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência apenas se tornou aplicável aos processos de avaliação da incapacidade, cujo acto conclusivo era a emissão do atestado, ou o reconhecimento da incapacidade ou deficiência.

Não era, por isso, aplicável aos demais processos consequentes àquele processo de avaliação de incapacidade.

A avaliação das ditas incapacidades sendo da competência da ARS não pode a Administração Fiscal questioná-las dado o princípio da unicidade da Administração Pública.

Do exposto resulta que improcedem as conclusões do presente recurso.

A decretada anulação terá por medida a consideração da apontada deficiência ou incapacidade.

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

Sem custas.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Almeida Lopes — Ernâni Figueiredo* (vencido de acordo com a declaração de voto junta).

Declaração de voto

Vencido, porque o acto de exame ou avaliação médica é um acto instrumental, acto de prova, onde não está presente a operância funcional que caracteriza o acto administrativo autónomo, prejudicial em relação ao reconhecimento do benefício.

É assim que a lei o qualifica na expressão dos arts. 25.º/3 do CIRS e 44.º/5 do EBF quando se lhe refere -" *devidamente* **comprovada** *pela entidade competente"; o* que significa que a entidade médica habilitada tecnicamente opera no acto comprobatório no domínio da instrução, com efeitos meramente procedimentais e não na produção de actos principais de um procedimento decisório. ([1]).

Actos bem diferentes deste serão os qualificativos de direito, como, por exemplo, os que assimilam certos agentes administrativos a agentes do pessoal diplomático ou os que se compreenderem no âmbito da disciplina imposta por certas entidades, caso da Inspecção de Seguros e Banco de Portugal, cuja determinação basta para dar por constituídas provisões para efeitos de dedução tributária.

E, em geral, os actos da competência própria de certos órgãos, ora integrados na ordem hierárquica da AF, ora de serviços diferentes, ora ainda de serviços auxiliares da AF, no campo dos chamados actos prejudiciais, onde é possível descortinar autonomia processual relativamente ao acto prejudicado, bem patente na impugnabilidade directa daqueles e independente da deste.

Havendo, então, dever de conformação pela Administração Fiscal ([2]) pelo conteúdo dos actos prejudiciais, fundado na *preclusão processual* das questões neles versadas, o que não ocorre in casu, onde a lei não conferiu competência própria a órgão técnico da especialidade médica para qualificar a realidade da deficiência de forma definitiva e indiscutível ([3]), limitando-se a exigir a comprovação desta para sujeitar o seu resultado a simples operação lógica a ser feita pela Administração.

([1]) Cf, Código do Procedimento Administrativo, 2.ª ed. de Esteves de Oliveira, Costa Gonçalves e Pacheco de Amorim, p. 556, onde os AA sublinham que exames médicos para efeitos similares (reforma, aposentação) não podem, em princípio, ser considerados actos administrativos.

([2]) Cf., de Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, p. 253.

E, outro, sim, não criou in casu, o mínimo procedimento, mesmo que rudimentar, nem meios de impugnação acessíveis não só aos particulares, mas também aos órgãos da AF, que conferissem ao acto outra força vinculante que se impusesse à AR.

O campo aqui é o aliás genérico das situações jurídicas instrumentais ([4]),inseridas num *"procedimento administrativo, onde tem apenas uma função instrumental e pré ordenada à produção do acto final"* ([5]), as que têm por finalidade habilitar a AF a decidir sobre a constituição da obrigação tributária, a qual está limitada ao resultado da prova necessária ([6]) fornecida pelo atestado médico, a apresentar pelo particular de acordo com o dever de colaboração que impende sobre ele ([7]).

Convirá, ainda, frisar, que se fosse outro o enquadramento legal deste acto, que não o considerado de meramente preparatório, na modalidade de acto instrutório ou de aquisição, isto é, se fosse de entendê-lo como acto autónomo e prejudicial que qualificasse a deficiência de uma forma definitiva e indiscutível, mesmo assim, porque o conteúdo da decisão não contende com a aplicação (ou não) de instrumentos correctivos da deficiência, limitando-se a declará-la e ao seu grau, sempre aquela determinação (da disfunção residual) seria alheia ao objecto do dever de conformação que à Administração Fiscal assiste.

Como tal, sempre à Administração Fiscal era lícito exigir novo atestado certificativo de outra avaliação médica, de acordo com os critérios que aquela entretanto fixasse, pois é ela que compete o preenchimento do conceito indeterminado de invalidez permanente, relevante para efeitos de dedução no IRS aos rendimentos de trabalho e outros efeitos ligados a este imposto.

Assim concederia provimento ao recurso.

Ernâni Figueiredo.

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Assunto: Lei 51-A/96, de 9/12.

Doutrina que dimana da decisão:

A Lei 51-A/96, de 9/12, não é aplicável à responsabilidade contra ordenacional pois que as contra -ordenações como a dos presentes autos não cabem no seu âmbito.

([3]) Cf., aut. e ob. citados, a p. 254.
([4]) Cf. aut. e ob. citados, a p.145.
([5]) Cf. Gomes Canotilho, em anot. na RU 123.º/117.
([6]) Cf. aut. e ob. citados, p. 150.
([7]) Cf. aut. e ob. citados, a p.162.

Recurso n.º 26.057 em que o Recorrente a Fazenda Publica e Recorrido EG - ELECTRICIDADE GERAL, LDA - JOSE PINTO SILVA E CLODOMIRO C. GUIMARÃES, Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Antonio Pimpão.

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

1. A F.P. recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo julgou extinta a responsabilidade contra-ordenacional dos recorrentes e determinou o arquivamento dos autos.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. O despacho recorrido padece de erro de direito, por via da inadequada interpretação que nele se fez do artº 3º da Lei nº 51 -A/96, 9.12 que, assim, foi violado.

2. Este normativo, no seu teor literal, compaginado com o dos arts. 1 º, 2º e 5º dessa Lei, não suscita dúvidas quanto ao seu decisivo sentido e alcance, arredando o alargamento da letra da lei, na busca dum seu espírito *(ratio legis),* afirmado no despacho recorrido.

3. A interpretação extensiva operada no despacho recorrido põe em causa os princípios da legalidade e da tipicidade das infracções e das sanções em vigor nos distintos âmbitos criminal e contra-ordenacional. (art 1º do Cód. Penal, art 2º do R.J.I.F.N.A. e arts. 1º e 2º do D.L. nº433/82, 27.10).

4. A não punição da contra-ordenação em causa, inverificando-se as hipóteses de concurso de crimes e de contra -ordenação, ou de crime fiscal, significaria a existência de uma factualidade típica, ilícita e culposa, punível por lei, mas não punida, por via da interpretação feita de uma norma excepcional com base em argumentos lógico jurídicos do tipo identidade de razão ou maioria de razão, insusceptíveis de aplicação, no caso.

5. O nº5 do artº 26º, o artº 47º, nº3 do R.J.I.F.N.A., bem como o nº7 do artº 203º do C.P.T. e os arts. 38º, nº3 e 40º, nº2 do D.L. nº 433/82, 27.10, e o teor da Lei nº51-A/96, 9.12, têm por objecto matéria substantiva e adjectiva no âmbito das responsabilidades criminal e/ou contra -ordenacional, fixando, para cada uma destas, regras de estrita legalidade, próprias, materiais e processuais, em consonância com a natureza dos bens jurídicos protegidos pelas distintas normas punitivas e pela desigual ressonância ética desses bens.

6. A adesão do contribuinte ao regime excepcional do D.L. nº 124/96, 10.8, fora do âmbito de aplicação da Lei nº 51-A/96, 9.12, definido no seu artº 1º, não legitima a transmutação da responsabilidade criminal em responsabilidade contra -ordenacional e, consequentemente, a extinção desta, por via duma interpretação extensiva indevida do artº 3 daquela Lei.

7. A persistência na ordem jurídica e da vida real dum facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei anterior que não constituindo crime ou simultaneamente contra - ordenação, constitui contra -ordenação, deverá ser punido como contra -ordenação (arts. 2º e 3º do R.J.I.F.N.A.), atentas as finalidades das sanções.

8. O resultado da interpretação operada traduz -se na criação de direito material, em violação dos princípios da legalidade e da tipicidade das infracções e das sanções (ou da sua extinção) pondo em causa os valores da certeza e da segurança jurídica, inerentes àqueles princípios.

9. A letra da lei (artº 3º cit. e dos restantes normativos referidos) é de tal modo clara e precisa, que não legitima qualquer sentido dúbio ou ambíguo quanto ao seu decisivo alcance e que possa ou deva ser fixado por via de outros elementos hermenêuticos contidos no artº 9º do C.C., sendo que estes confirmam, no caso, o sentido e alcance decorrentes dessa letra.

10. A letra da lei interpretada, funcionando como ponto de partida e como limite da interpretação, não consente a extensão dessa letra por forma a fixar um pensamento legislativo que extravasa claramente o que resulta desse letra, expressa de forma clara e inequívoca. (artº 9º 2 do Cód. Civil).

11. Sendo que os elementos histórico e teleológico dessa Lei confirmam o sentido e o alcance decorrentes da sua letra, sendo que o legislador, no caso, soube exprimir com correcção o seu pensamento. (artº 9º 3 do C.C.).

A EMMP entende que o recurso merece provimento nos termos de jurisprudência deste STA que identifica.

2. A decisão recorrida foi proferida depois de afirmar, a fls. 52, que:

a) Os arguidos vieram recorrer judicialmente da decisão proferida nos autos de contra-ordenação que lhes aplicou as coimas de 122.401$00, 61.201$00 e 61.201$00, respectivamente, por infracção ao disposto nos arts. 26º n.º 1 e 40º n.º 1 al. a) do CIVA - falta de remessa do meio de pagamento juntamente com a declaração periódica de IVA - punido pelo art. 29º n.º 2 e 9 do RJIFNA.

b) Da informação prestada pela Administração Fiscal a fls. 20 e 48 resulta que a recorrente EO aderiu ao regime do DL 124/96 de 10 de Agosto e que se encontra liquidada a dívida descrita e acrescido desde 30 de Julho de 1999.

3. A questão controvertida nos presentes autos consiste em saber se é aplicável a Lei 513/96, de 9/12, às infracções contra ordenacionais.

No sentido afirmativo se pronunciou a decisão em apreciação com a discordância do ERFP recorrente.

Resulta do artº 1, da Lei 51-A/96, de 9/12, que o mesmo tem por âmbito de aplicação os crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais, ilícitos estes previstos, respectivamente, nos artºs 23, 24 e 25, do R.J.I.F.N.A..

O ilícito praticado pelos arguidos constitui o reverso contra - ordenacional do crime de abuso de confiança fiscal (cfr. A. José de Sousa, Infracções Fiscais não Aduaneiras, 2.a edição, Almedina, 1995, pág.136).

Nos termos do artº. 3, da mesma Lei o pagamento integral dos impostos em dívida e dos acréscimos legais extingue a responsabilidade criminal, quando derivada da prática de um dos ilícitos mencionados no artº 1, do mesmo diploma.

Resta, por isso, determinar se o artº 3º da Lei 51 -A/96, de 9/12, se deve aplicar aos casos de responsabilidade contra - ordenacional.

Estabelece este preceito legal que "o pagamento integral dos impostos e acréscimos legais extingue a responsabilidade criminal" depois de no seu artº 1 º, sob a epígrafe "âmbito de aplicação" determinar que "o presente diploma é aplicável aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais que resultem das condutas ilícitas que tenham dado origem às dívidas abrangidas pelo disposto no DL nº 225/94, de 5 de Setembro, e no DL nº 124/96, de 10 de Agosto".

O DL nº 225/94, de 5 de Setembro, criou incentivos à regularização da cobrança de tributos e outras receitas administradas pela Direcção-Geral das Contribuições e Imposto e o DL nº 124/96, de 10 de Agosto, definiu as condições em que se podem realizar as operações de recuperação de créditos fiscais e da segurança social previstas no artº 59º da Lei 10 -13/96, de 23/3, ".

Estabelece o artº 128º do C. Penal que a amnistia extingue o procedimento criminal e, no caso de ter havido condenação, faz cessar a execução tanto da pena como dos seus efeitos como da medida de segurança.

Reporta-se esta segunda parte à amnistia imprópria, fazendo cessar a execução da pena em que o arguido foi condenado, enquanto que a primeira se refere à amnistia própria que respeita ao próprio crime, ocorrendo antes da condenação penal, a qual conduz à extinção do procedimento criminal.

Como escrevem Leal Henriques e Simas Santos, *C. Penal,* 1º V, 1995, p. 864, a interpretação das leis da amnistia deve quedar-se pela interpretação declarativa (o intérprete limita-se a eleger um dos dois ou mais sentidos possíveis da declaração legal), uma vez que essas leis violam sempre o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei pelo que (citando Carvalho Filho) quando a interpretação incide sobre crimes ou criminosos contemplados, a regra interpretativa será a de ampliar o número de indivíduos beneficiados, mantendo o estrito critério quanto aos delitos objecto da amnistia ou seja interpretação extensiva, quanto aos indivíduos, restritiva quanto às próprias infracções.

E não parecem restar dúvidas de que essas leis violam o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei particularmente se se atentar em que se reportam a uma determinada data o que conduz a que igual crime praticado no dia anterior a essa data seja amnistiado e o praticado no dia seguinte deixe de beneficiar da mesma lei.

Nesta perspectiva se compreende que os diplomas que concedem amnistias, porque estabelecem providências de excepção, devam interpretar-se e aplicar-se nos seus precisos termos, sem ampliações nem restrições que deles não resultem expressamente não admitindo, por isso interpretação extensiva, restritiva ou analógica conforme é jurisprudência corrente (cfr. jurisprudência citada - Leal Henriques e Simas Santos, *C. Penal,* 1º V, 1995, p. 874 e seguintes).

Conforme se escreveu no AC STJ de 21-07-87, *BMJ* 369º 381 (citado pelos mesmos autores p. 875) sendo a amnistia um facto restritivo do procedimento criminal, ela faz desaparecer a infracção, pelo que a sua aplicação deve fazer -se nos estritos limites da lei que a concede, de modo a evitar que se atinjam outras condutas susceptíveis de procedimento criminal. Acrescenta ainda o mesmo acórdão que como providência de excepção, a lei da amnistia deve interpretar -se e aplicar -se nos seus precisos termos, observando -se um critério de interpretação estrita, que exclua a interpretação extensiva, restritiva ou analógica, ainda que daí resultem situações de injustiça relativa.

É igualmente esta a jurisprudência deste Tribunal (cfr. o Ac. de 21-3-1990, Ap. DR p. 259).

A amnistia, como se refere no Parecer nº 13/79, *Pareceres da Comissão Constitucional,* Vol. 8, p. 101, "é um acto de soberania, aparece como medida geral e objectiva, visando não tal pessoa determinada, mas tal ou tal categoria de infracções cometidas em certas circunstâncias ou num lapso de tempo determinado".

Como escrevem os autores anteriormente citados p. 858, citando R. Garaud, "o direito de amnistia, que tem sido reconhecido em todos os tempos e por toda a parte, justifica-se pela utilidade que nisso possa haver para a sociedade, de fazer esquecer certos factos, de maneira que, quando essa realidade existe, por faltar uma das causas fundamentais do direito de punir, este direito cessa mesmo de existir".

Do exposto resulta que a Lei 51-A/96, de 9/12, não é aplicável à responsabilidade contra-ordenacional, contrariamente ao defendido na sentença recorrida, pois que as contra-ordenações como a dos presentes autos não cabem no seu âmbito.

Na verdade este encontra -se claramente definido no seu artº 1º ao determinar que "o presente diploma é aplicável aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais que resultem das condutas ilícitas que tenham dado origem às dívidas abrangidas pelo disposto no DL nº 225/94, de 5 de Setembro, e no DL nº 124/96, de 10 de Agosto".

Assim sendo a decisão recorrida não pode manter -se.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar a decisão recorrida para que outra seja proferida que não considere extinto o procedimento contraordenacional com o mesmo fundamento.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inserido nas conclusões de recurso de decisão da 1.ª instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, não versa o mesmo, exclusivamente, matéria de direito, por isso que falece à Secção de Contencioso Tributário de tal Tribunal Superior competência hierárquica para o seu conhecimento, cuja assiste à Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 26 062. Recorrente: Fazenda Pública. Recorridos: Fernando Rodrigo Araújo Fontinha e mulher, Maria Luzia Ferreira Carrasco Fontinha. Relator: Exmo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do TT de 1.ª Instância de Viana do Castelo que julgou a presente impugnação judicial pro-

cedente, anulando liquidação de IRS relativa ao ano de 1995 e a Fernando Rodrigo Araújo Fontinha e mulher, Maria Luzia Ferreira Carrasco Fontinha.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. O atestado médico, junto aos autos, é um acto meramente instrumental, um mero meio de prova pericial, não constituindo, só por si, um acto administrativo (destacável) que seja fonte de um direito a benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (cf. art. 120.º do C.P.A.) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora, haver desconsiderado o conceito de -pessoa com deficiência" (art. 2.º, n.º 1 da Lei n.º 9/89, 2.5).

2. A administração fiscal, é a competente para interpretar e aplicar a lei tributária, recorrendo inclusivé , a juízos de experiência técnica, para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do n.º 5 do art. 44.º do E. B. F.

3. O teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contida nos arts. 25.º/3, 80.º/6 do C.I.R.S. e 44.º/5 do E.B.F., coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita à comprovação devida da incapacidade relevante para efeitos fiscais, sendo que do atestado médico não resulta provado que o critério utilizado na avaliação da incapacidade foi o que a lei fiscal entende como correcto.

4. Para essa "comprovação devida", o que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

5. Antes do D.L. n.º202196, 23-10 - cf. art. 5.º/3 - não havia disposição legal que atribuísse aos actos de verificação e certificação de incapacidades, para efeitos de IRS, como é o caso, a natureza de actos constitutivos de direitos, indispensável para que eles produzissem certos e determinados efeitos, sendo que o atestado médico junto aos autos é anterior àquele decreto-lei.

6. 0 que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar à formação de "caso decidido ou resolvido" quanto à questão dos efeitos jurídicos do atestado em causa, sendo que a administração fiscal não revogou tal acto, não o arguiu de falso, nem lhe retirou eficácia, antes reconduziu esta aos precisos limites que decorressem dos critérios utilizados na sua produção.

7. As situações pessoais e familiares relevantes para a tributação em sede de IRS reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (art. 14.º, n.º 7 do CIRS), pelo que a incapacidade certificada deveria ser "devidamente comprovada" nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o art. 119.º do CIRS e os arts. 56.º e 89.º, *ex vi* art. 2º/5 do C.P.A.

8. A administração fiscal tem o poder-dever de interpretar e integrar a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9. A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no n.º 5 do art. 44.º do E.B.F. que deve ser interpretada e integrada por via dos conceitos estruturantes decorrentes da Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação de Integração das Pessoas com Deficiência (Lei n.º 9/89, 2.5), tal como fez a administração no caso "sub judice".

10. A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G. de Saúde interpretou coerentemente - tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão "devidamente comprovada pela entidade competente" contida nos arts. 25.º/3, 80.º/6 do C.I.R.S. e 44.º/5 do E.B.F.

11. A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada (art. 266.º/2 da C.R.P., art. 17.º al. a) do C.P.T. e art.º 3.º/1 do C.P.A.), sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts. 13.º, 71.º/1, 103.º/1 e 104.º/1 da C.R.P. - o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como na caso da hipovisão em causa, essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos, não se traduzindo, por isso, numa diminuição de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5., 3.º parágrafo do preâmbulo do C.I.R.S.).

12. Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação - aplicação dos arts. 25.º/3 e 80.º/6 do C.I.R.S. e 44.º/5 do E.B.F.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o STA é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento.

Levado este douto parecer ao conhecimento das partes, apenas a Rct. se pronunciou sobre ele, em termos concordantes, desde logo requerendo a oportuna remessa dos autos ao Tribunal competente, a 2ª Secção do TCA.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mister é debruçarmo-nos já sobre a questão suscitada pelo EMMP, aliás, de conhecimento oficioso.

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3.º da LPTA, 45.º do CPT e 101.º e segs. do CPC.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação da recorrente - onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso - importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, por isso que do cotejo de ambos os quadros factuais brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

Eis, pois, os factos em que assentou a decisão recorrida:

a) Os impugnantes apresentaram em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1995.

b) Nessa declaração, consignaram que ele era portador de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%.

c) O DDF de Viana do Castelo proferiu um despacho cujo teor consta dos autos e se passa a reproduzir:

"Na declaração de rendimentos do ano acima referido, foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% (...).

A avaliação daquela incapacidade foi efectuada durante um período em que eram as instruções que a Direcção-Geral de Saúde dimanou para as suas delegações regionais através da Informação 63/DSO de 26/08/94, mandando proceder à aplicação da al. c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Dec.-Lei 341/93, de 30/09, em determinadas situações mencionadas no seu capítulo V.

Aquelas instruções foram, porém, revogadas através da circular normativa n.º 22/DSO de 15 de Dezembro, deixando de aplicar-se, a partir daquela data, a referida al. c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela de Incapacidades.

Apesar de notificado para tal, não fez a prova de que, à luz da nova aplicação da referida Tabela Nacional de Incapacidades, mantinha, em 95.12.31, um grau de incapacidade que lhe permita beneficiar do disposto no art. 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Nesta conformidade, procedo à alteração dos elementos declarados.

Notifique."

d) Este despacho foi notificado aos impugnantes.

e) Na sequência, foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que ora se encontra sob impugnação.

f) Como comprovativo da incapacidade permanente que alegam, os impugnantes apresentaram o atestado médico cuja cópia consta dos autos e que se dá aqui por reproduzido no seu teor.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo,* cabe referir que, efectivamente, ele não nos dá conta de que a hipovisão em causa (...) é insusceptível de provocar restrições de capacidade ou desvantagem significativa quanto à perda de potencialidades de ganho ou angariação de rendimentos, facto vertido na 11.ª conclusão do recurso.

Ora, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32.º, 1, b), do ETAF e 167.º do CPT, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões (onde se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito artigo 690.º do CPC), suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

Temos, pois, que tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência

hierárquica, que, como sublinhado no acórdão desta Secção de 4.V.1994, rec. 17 463, se afere pelo *quid disputatum,* que não pelo *quid decisum.*

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21.º, 4, do ETAF, "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância", estabelecendo, em consonância, o artigo 32.º, 1, b), do mesmo Estatuto, que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º de tal diploma que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do TCA) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 32.º."

Articuladamente, diz-nos o artigo 167.º do CPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso,... a interpor... para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo."

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

Termos em que se acorda julgar procedente a aludida questão prévia, por isso que se declara esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento deste recurso jurisdicional, e para o efeito competente aqueloutro Tribunal Superior.

Sem custas - artigo 2.º da Tabela.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa — Almeida Lopes* (vencido pois o STA é competente).

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

IRS. TNI. Incapacidades. Deficiência. Benefício Fiscal. Arts. 25º nº 3 e 80º nº 6 do CIRS e 44 nº 5 do EBF. Decs-Leis n.º 341/93 e 202/96.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O Dec-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cfr. o seu preâmbulo -, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

2 — O Dec-Lei 202/96, de 23/Out, adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as "Instruções Gerais", cons-

tituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a "disfunção residual", pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela nº 5 al. e) das ditas Instruções.

3 — Assim, é ilegal a recusa, pela Administração Fiscal de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do dec-lei 202/96, com referência ao IRS de 1995, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.

4 — Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unicidade da Administração Pública.

Recurso: 26 065; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Eduardo Rui Lourenço Evangelista; Relator: Exmo Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo, que julgou procedente a impugnação judicial, deduzida por Eduardo Rui Lourenço Evangelista e mulher Maria do Carmo Oliveira Cruz contra a liquidação de IRS de 1995, consequentemente a anulando.

Fundamentou-se a decisão no Acd. da Secção do Contencioso Tributário deste STA, de 15/12/99, rec. 24.305, tirado por todos o juízes nos termos do disposto nos arts. 23º nº 5 e 34º nº 4 do ETAF, segundo o qual a legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente, não cabendo à Administração Fiscal defini-los, sendo que, até à entrada em vigor do Dec-Lei 202/96, de 23 Out, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para o comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo Dec-Lei 341193, de 30 de Set, pelo que o atestado médico junto aos autos foi produzido ao abrigo e em conformidade com aquela TNI e, portanto, os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica terão de se impor ao Fisco.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 - O atestado médico, junto aos autos, é um acto meramente instrumental, um mero meio de prova pericial, não constituindo, só por si, um acto administrativo (destacável) que seja fonte de um direito e benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (cf. art. 120º do C.P.) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documentadora, haver desconsiderado o conceito de "pessoa com deficiência" (art. 20º, n.º 1 da Lei nº 9/89, de 2.5).

2 - A administração fiscal, é a competente para interpretar e aplicar a lei tributária, recorrendo inclusive, a juízos de experiência técnica para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do nº 5 do art. 44º do E.B.F.

3 - O teor da expressão "devidamente comprovada pela entidade competente", contida nos arts. 25º/3, 80º/6 do C.I.R.S. e 44º/5 do E.B.F., coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita à comprovação devida da incapacidade relevante para efeitos fiscais, sendo que do atestado médico não resulta provado que o critério utilizado na avaliação da incapacidade foi o que a lei fiscal entende como correcto.

4 - Para essa "comprovação devida", o que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

5 - Antes do D.L. nº 202/96, 23-10 - cf. art. 5º/3 - não havia disposição legal que atribuísse aos actos de verificação e certificação de incapacidades, para efeitos de IRS, como é o caso, a natureza de actos constitutivos de direitos, indispensável para que eles produzissem certos e determinados efeitos, sendo que o atestado médico junto aos autos é anterior àquele decreto-lei.

6 - O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar à formação de "caso decidido ou resolvido" quanto à questão dos efeitos jurídicos do atestado em causa, sendo que a administração fiscal não revogou tal acto, não o arguiu de falso, nem lhe retirou eficácia, antes reconduziu esta aos precisos limites que decorressem dos critérios utilizados na sua produção.

7 - As situações pessoais e familiares relevantes para a tributação em sede de irs reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (art. 14º, nº 7 do CIRS), pelo que a incapacidade certificada deveria ser "devidamente comprovada" nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o art. 119º do CIRS e os arts. 56º e 89º, *ex vi* art. 2º/5 do CPA.

8 - A administração fiscal tem o poder-dever de interpretar e integrar a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9 - A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no nº 5 do art. 44º do EBF que deve ser interpretada e integrada por via dos conceitos estruturantes decorrentes da Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação de Integração das Pessoas com Deficiência (Lei nº 9/89, 2.5), tal como fez a administração no caso *sub judice*.

10 - A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G. de Saúde interpretou coerentemente, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão "devidamente comprovada pela entidade competente" contida nos arts. 25º/3, 80º/6 do CIRS e 44º/5 do E.B.F.

11 - A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada (art. 266º/2 da CRP, art. 17º al. a) do CPT e art. 3º/1 do CPA), sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts. 13º, 71º/1, 103º/1 e 104º/1 da CRP - o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como no caso da hipovisão em causa, essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5., 3º parágrafo do preâmbulo do CIRS).

12 - Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douta sentença violado, por errada interpretação - aplicação dos arts. 25º/3 e 80º/6 do CIRS e 44º/5 do EBF.

Termos em que, concedido provimento ao recurso, deve a douta sentença recorrida ser revogada e a impugnação julgada improcedente."

O Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, sendo-se por reproduzida a matéria de facto fixada na instância recorrida - art. 713º nº 6 e 726º do CPCivil.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a da aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do grau de 60% e que aquela seja devidamente comprovada pela entidade competente - cf. arts. 25º nº 3 e 80º nº 6 e 44º nº 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1995.

A Lei 9/89, de 2 Maio fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de "pessoa com deficiência "e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, bem assim, dever o sistema fiscal "consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade" - art. 25º

Por sua vez, o Dec-Lei 341/93, de 30/09 aprovou a TNI, que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cf. o respectivo preâmbulo era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec-Lei nº 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiências para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se - cfr. o respectivo preâmbulo - a necessidade tanto de explicitar a competência para a avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto não fosse criada uma nova e específica), para o que se tornava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis, só relevando agora a "disfunção residual", devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - nº 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec.-Lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham - nº 5, al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15%.

E foi portanto, nesta perspectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, não tem cobertura legal - está em causa repete-se, o IRS de 1995.

O *punctum saliens* da questão está, pois nos termos expostos, na falta de lei, na não vigência, ao tempo - 1995 -, do falado Dec-Lei 202/96.

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

Sem custas.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa. — António Pimpão.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inserido nas conclusões de recurso de decisão da 1ª instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, não versa o mesmo, exclusivamente, matéria direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário de tal Tribunal Superior competência hierárquica, cuja assiste à Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 26084, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida a AXA Portugal — Companhia de Seguros, S. A. Relator, o Ex.mo Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por Companhia de Seguros Garantia, SA, actualmente designada por AXA Portugal - Companhia de Seguros, SA, com sede na Avenida dos Aliados, 211, Porto, contra liquidações de IVA relativas ao ano de 1994 e respectivos juros compensatórios, no montante de esc. 10 705 616$00.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. Não oferece dúvidas que as operações relativas à actividade seguradora se qualificam como prestações de serviços, nos termos do n.º 1 do art. 4º do CIVA, e só estas se encontram dentro dos limites conceptuais do n.º 29 do artigo 9º do mesmo código.

2. Atendendo à redacção dada a tal n.º 29, é evidente que foi querer do legislador delimitar o âmbito de aplicação da norma, uma

vez que não contemplou, e poderia tê-lo feito, outras operações que, porventura, as seguradoras realizem dentro do objecto que lhes é permitido por lei, como a venda de salvados.

3. As operações realizadas pelas seguradoras, consubstanciadas na venda de salvados, não se encontram abrangidas quer na letra, quer no espírito daquele n.º 29.

4. Igualmente não podem ser enquadradas no n.º 33 do mesmo artigo 9º.

5. É que, antes de mais, há que ter em atenção a que bens se refere a norma.

6. Ou seja, no caso de bens que sejam próprios dos objectivos ou finalidades principais das empresas - sob o ponto de vista contabilístico, estes bens classificam-se em existências - a eventual isenção de que beneficiem tem que estar prevista noutra norma, que não o dito n.º 33, pois, só assim faz sentido que este se refira a "actividade isenta".

7. Assim, terão enquadramento neste n.º 33 os bens que revistam a natureza de imobilizado, sendo considerados como tal aqueles que são utilizados pela empresa na sua actividade operacional e não se destinam a ser vendidos ou transformados.

8. No tocante aos salvados, não obstante as razões que determinaram a sua entrada na esfera patrimonial das seguradoras, destinando-se os mesmos a venda, ainda que como sucata, revestem, no âmbito das actividades por aquelas desenvolvidas, a natureza de existências e como tal são assumidas, e bem, pelas mesmas (veja-se o mencionado no ponto 22 do Anexo XII à p.i., a fl. 15), está prejudicado, por não aplicável, o requisito exigido na primeira parte do n.º 33 do artigo 9º do CIVA "afectos exclusivamente a actividade isenta".

9. A decisão recorrida violou as normas legais antes citadas.

Contra-alegando, a recorrida AXA conclui:

I - Nos casos de seguro automóvel em que se verifica a perda total do veículo sinistrado, a reconstituição natural torna-se demasiado onerosa para a seguradora, pelo que esta atribui ao segurado uma indemnização em dinheiro.

II - A "aquisição" de salvados pela seguradora é um elemento do processo de indemnização no âmbito do contrato de seguro, sob pena de se verificar um injustificado enriquecimento na esfera do segurado, caso este obtivesse a indemnização e ainda ficasse com um salvado que terá algum valor económico.

III - A seguradora adquire a propriedade do salvado por força do pagamento da indemnização, e não em virtude de um contrato de compra e venda celebrado entre a mesma e o segurado. Essa aquisição é, assim, inerente à obrigação legal de pagamento de indemnização, ou seja, é inerente à própria actividade seguradora.

IV - Dizer que os salvados não estão afectos ao exercício da actividade da seguradora é uma afirmação sem qualquer aderência à realidade dos factos, é como se fossemos forçados a ficcionar que as seguradoras, para além da respectiva actividade, exerciam outra, a qual consistiria na compra e venda de salvados.

V - A venda de salvados pelas seguradoras é isenta de IVA no âmbito do art. 9º, n.º 33, do CIVA, uma vez que:

- os salvados, resultando do processo de pagamento de indemnizações, estão exclusivamente afectos à actividade das seguradoras, que é uma actividade isenta de IVA;

- em qualquer caso, a aquisição dos salvados não deu origem ao exercício de qualquer dedução por parte das seguradoras.

VI - O objectivo desta norma é o de evitar a cumulação de imposto: não tendo havido dedução do IVA que gravou os bens em causa (independentemente de a mesma ser, ou não, possível), a não isenção da sua transmissão subsequente originaria uma inadmissível dupla tributação.

VII - O conceito de actividade materializa-se em todos os bens da empresa, sejam imobilizado, sejam existências, ou sejam bens consumíveis, desde que os mesmos contribuam para essa própria actividade.

VIII - Por outro lado, os actos e contratos relativos a salvados são inerentes à actividade seguradora, por serem integrantes e indissociáveis dessa actividade, pelo que os mesmos deverão ser igualmente incluídos na isenção prevista pelo n.º 29 do artigo 29º do CIVA. Caso o legislador tivesse pretendido o contrário, tê-los-ia excluído expressamente da referida norma.

O distinto PGA entende que o recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito, pelo que o STA é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento.

Levado este douto parecer ao conhecimento das partes, manifestou-se a Rct. Fazenda Pública em termos concordantes. Já a Rcd.ª AXA o contrariou, concluindo que " não existe no presente recurso qualquer matéria de facto a apreciar, sendo meramente de direito a questão a decidir, entendendo-se, pois, que o Supremo Tribunal Administrativo é competente em razão da hierarquia."

Corridos os vistos, cumpre decidir.

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

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

Expostas que se mostram já as conclusões da alegação da recorrente - onde se fixa o âmbito e o objecto do recurso (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do CPC) -importa, agora, consignar a factualidade que a instância considerou provada, sendo que do cotejo de ambos os quadros factuais brotará a resolução da questão de que, ora, nos ocupamos.

Eis, pois, os factos em que assentou a decisão recorrida:

a) Pelos Serviços de Fiscalização Tributária foi preenchida nota de apuramento mod. 382 relativa à impugnante e ao ano de 1994, tendo sido apurado o IVA em falta de 6 976 276$00.

b) Aquele modelo foi elaborado nos termos da fundamentação de folhas 42 e que aqui se dá por integralmente reproduzida.

Patentemente, o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo* não nos revela que os salvados, destinando-se a venda, ainda que como sucata, são assumidos pelas seguradoras como EXISTÊNCIAS, facto inserto na conclusão oitava da alegação da Fazenda Pública.

Como assim, temos que a recorrente se socorre de um facto que o probatório não revela, donde que a matéria de facto não se nos apresenta consolidada.

Ora, como este Supremo tem decidido, tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que se afere pelo *quid disputatum,* que não pelo *quid decisum* (acórdão de 4.V.1994 rec. 17 463).

Na verdade, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, 1, b), do ETAF e 167º do CPT, o que é relevante é que o recorrente, na alegação 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 de determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai, ou não, ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na sentença em apreço, pois ó tribunal superior, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, porquanto apontar esta cabe, apenas, ao tribunal que estiver já julgado competente.

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

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

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21º, 4, do ETAF, "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de lª instância", estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, 1, b), do mesmo Estatuto, 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".

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do n.º 1 do artigo 41 º de tal diploma que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do TCA) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de l e instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 32º." Articuladamente, diz-nos o artigo 167º do CPT que " das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, . . . a interpor . . . para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso . . . para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo."

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

Termos em que, julgando-se procedente a questão prévia levantada pelo Ministério Público, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional, para o efeito competente sendo aqueloutro Tribunal Superior.

Custas pela recorrida AXA (artigo 3º da Tabela das Custas no STA, *a contrario*), fixando-se a taxa de justiça em 20 000$00 e a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Almeida Lopes* (vencido pois o STA é competente).

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Ilegitimidade por não ter sido o possuidor dos bens.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Não serve de fundamento a oposição deduzida contra execução fiscal que visa a cobrança de dívida de IRS, emergente do suposto recebimento de juros relativos a contrato de mútuo, a alegação de "não ter auferido (...) qualquer proveito passível de pagamento de IRS", de "não ter sido (...) o possuidor dos proveitos" que originaram a dívida exequenda.

2 — Com tal alegação questiona-se a legalidade em concreto da liquidação, o que não é, em regra, possível na oposição à execução fiscal.

Recurso nº 26 100. Recorrente: Armando Pinheiro Jorge; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. ARMANDO PINHEIRO JORGE, residente em França, recorre da sentença da Mma. Juíza da 2.ª Secção do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que julgou improcedente a oposição deduzida contra a execução fiscal instaurada para cobrança de dívida de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) dos anos de 1993 a 1997.

Formula as seguintes conclusões:

"o alegado pelo ora recorrente com vista à procedência da oposição à execução, foi o fundamento da ilegitimidade previsto na al. b), do n.º 1, do art. 286.º do C.P.T. e não o da al. a), do mesmo dispositivo, como vem mencionado na decisão proferida no tribunal *a quo;*

como, para a pretendida cobrança de I.R.S., a Administração Tributária teve como assente o recebimento de juros por parte do aqui recorrente, provado que estes não entraram na esfera patrimonial deste, falece ao Fisco matéria tributável sobre que possa incidir qualquer ónus;

hipótese em que deve a oposição à execução ser julgada procedente;

com base no fundamento previsto na al. b) do n.º 1. do art. 286.º do C.P.T.;

ou seja, da ilegitimidade do oponente e aqui recorrente, pelo facto de não ter auferido durante ao período a que respeita a divida exequenda, qualquer proveito passível de pagamento de I.R.S.;

e como ficou provado em 1.ª instância designadamente, até mesmo dado como facto provado na decisão recorrida.

Salvo o devido respeito, o que falta à decisão do tribunal a quo para vencimento da oposição à execução é tão-somente o enquadramento jurídico do provado - na al. b), do n.º 1, do art. 286.º do C.P.T. e não na al. a), do mesmo normativo - razão pela qual se decidiu pelo presente recurso na versão per saltum".

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 não merece provimento, estribando-se em "entendimento antigo e firme, a prevalecer, da jurisprudência e da doutrina".

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

2. Vem provada a matéria de facto que segue:

"Foi instaurada execução contra o oponente por dívidas relativas a IRS dos anos de 1993 a 1997, inclusive, na importância total de 10.942.188$00.

Por contrato datado de 02.08.990, o oponente outorgou num contrato de mútuo com Maria da Conceição da Fonseca e Costa Nadais, mediante o qual declarou emprestar-lhe sessenta milhões de escudos pelo prazo de um ano, renovável e sem vencimento de juros.

Por escritura pública outorgada em 22.10.993, a referida Maria da Conceição confessou-se devedora da quantia de vinte milhões de escudos que recebera de empréstimo do oponente, obrigando-se a restituir-lhos no prazo de dez anos, com juros à taxa anual de 10%, constituindo ainda, em garantia de pagamento, hipoteca sobre dois prédios urbanos.

Mediante autos de execução sumária que correram termos pela 3ª Secção do 4.º Juízo Cível do Porto sob o n.º 249/95, o Banco Credit Lyonnais Portugal, SA, nomeou à penhora os dois referidos prédios urbanos; o oponente veio nesse processo a arrematar os prédios, registando-os em seu nome.

Foi requerida judicialmente a falência da executada.

Nas suas declarações de IRS relativas aos anos de 1993 a 1997, a referida Maria da Conceição não assinalou a título de custos, qualquer pagamento de juros.

Jamais o oponente recebeu da mutuária Maria da Conceição qualquer importância a título de juros".

3.1. Foi a presente oposição à execução fiscal deduzida com fundamento na inexistência do rendimento cuja tributação veio a originar a dívida exequenda, uma vez que, segundo o oponente, o mútuo aqui em causa não lhe proporcionou o recebimento de quaisquer juros.

A sentença interpretou a petição como pretendendo discutir a inexistência do facto tributário, afirmando a ilegalidade concreta da liquidação, e, atendendo a que tal não se enquadra em nenhum dos fundamentos do artigo 286.º do Código de Processo Tributário (CPT), julgou improcedente a oposição.

É contra o assim decidido que se insurge o oponente, defendendo, no recurso ora em apreciação, que o fundamento por si eleito para a oposição é enquadrável na alínea b) do n.º 1 daquele artigo - ilegitimidade da pessoa citada, por "não ter auferido (...) qualquer proveito passível de pagamento de I.R.S." ou, em formulação constante das alegações mas não levada às respectivas conclusões, por "não ter sido (...) o possuidor dos proveitos" que originaram a dívida exequenda.

3.2. A questão que vem colocada no presente recurso é, pois, a de saber se cabe na previsão da segunda parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 286.º do CPT - ilegitimidade para a execução fiscal contra si instaurada - a situação daquele que pretende "não ter auferido (...) qualquer proveito passível da pagamento de I.R.S.", ou, ainda para usar as palavras do recorrente, "não ter sido (...) o possuidor dos proveitos" que originaram a dívida exequenda.

Estamos, na execução fiscal, perante a exigência de uma dívida de IRS resultante de rendimentos consubstanciados nos juros supostamente recebidos a propósito de um contrato de mútuo em que o recorrente figura como mutuante.

Porque se provou que não recebeu tais juros, quer o recorrente, com a aludida argumentação, e com o apontado suporte legal, que seja julgada procedente a oposição deduzida contra aquela execução.

Já na vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos, de cujo artigo 176.º alínea b) se não afastou o artigo 286.º n.º 1 alínea b) do actual CPT, era entendimento jurisprudencial que não estavam ali abrangidas senão aquelas situações em que os rendimentos fossem gerados pela posse ou fruição de certos bens -cfr, por todos, o acórdão do Pleno desta Secção de 27 de Março de 1996, proferido no recurso n.º 18075.

E esse continuou a ser o entendimento com a entrada em vigor do CPT - vejam-se, a título exemplificativo, os acórdãos de 17 de Fevereiro de 1999, 25 de Janeiro e 1 de Março de 2000, nos recursos n.ºs 20471, 19425 e 24196, respectivamente, todos da Secção, e de 6 de Dezembro de 2000, no recurso n.º 23151, este da Secção em Pleno.

No caso em apreço, falta qualquer relação directa entre a dívida exequenda (de IRS relativo a rendimentos - juros - de capital mutuado) e os bens (?) a que se reporta a invocada ausência de posse.

Razão por que é indiferente à legitimidade do executado para a execução fiscal o ter ele sido, ou não, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor de quaisquer bens, já que não foi a sua fruição que gerou o rendimento sujeito a imposto.

Deste modo, quando o recorrente pretende carecer de legitimidade para a execução por "não ter auferido (...) qualquer proveito passível de pagamento de I.R.S." ou por "não ter sido (...) o possuidor dos proveitos" que originaram a dívida exequenda, o que faz é pôr em causa a legalidade da liquidação, alegando que não ocorreu o facto tributário. E isso não pode servir de fundamento à oposição à execução, por o proibir o citado artigo 286.º do CPT, a não ser nos caos em que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra aquele acto de liquidação - vide a alínea g) do seu n.º 1.

Improcedem, pois, todas as conclusões das alegações de recurso, sendo de manter a sentença que não acolheu a pretensão do recorrente.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas a cargo do recorrente, com 40% de procuradoria.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Beata de Queiroz* (relator). — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Recurso: 26115; Recorrente: Manuel Maria Henriques; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

Manuel Maria Henriques impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa a 1ª avaliação, pedindo que fosse declarada nula por preterição de formalidades legais.

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

Inconformado com tal decisão recorreu o impugnante para o Tribunal Central Administrativo, pedindo a sua revogação, o qual se julgou incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso.

As conclusões das alegações da recorrente são as seguintes:

1º. A 1ª avaliação foi efectuada para os efeitos do art. 7º da Lei nº 2088 de 03/06/57, pelo que seguiu a tramitação correcta dos arts. 131º e segs. do CCPISIA.

2º. Tendo usado o impugnante o direito que o art. 284º do CCPISIA lhe concede, o processo a seguir reporta-se aos arts. 120º e segs.do CPT.

3º. Não há aplicação do art. 155º do CPT, não só porque não está em causa a fixação de valores patrimoniais para efeito de Sisa e CA, como também o funcionamento de tal norma inviabiliza o direito conferido pelo art. 284º do CCPISIA.

4º. Estando também errada a aplicação do CIMSISSA, devendo seguir-se o CCPISIA e analisar-se a preterição de formalidades legais a esta luz.

5º. Não sendo assim, está-se perante um caso de denegação de justiça, impedindo-se uma tutela jurisdicional efectiva, com a consequente violação do art. 20º da CRP, sendo, pois, inconstitucional a sentença recorrida com a aplicação das normas supra referidas.

Não houve contra alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido da confirmação do decidido por ter feito boa interpretação da lei por na altura já vigorar o artigo 155º nº 6 do Código de Processo Tributário.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1º Foi requerida a avaliação nos termos da Lei nº 2088 de 3-6-57, do 3º andar esquerdo do futuro imóvel a erigir no local ocupado pelo prédio sito na rua Almeida e Sousa n.º 54 tornejando para a rua Azevedo Gneco inscrito na matriz predial urbana da freguesia do Santo Condestável em Lisboa sob o artigo 417.

2º A comissão de avaliação como consta do termo de folhas 5 procedeu à avaliação de tal prédio tendo fixado uma renda mensal de 180 000$00 a que corresponde o valor anual de 2 160 000$00 - doc. de folhas 5.

3º O requerente notificado para requerer a 2.ª avaliação nos termos do artigo 27º do CC Predial e Imposto sobre a Indústria Agrícola veio deduzir a presente impugnação.

A única questão que cabe decidir no presente recurso, já que foi esse o fundamento pelo qual a impugnação foi julgada improcedente, prende-se com a necessidade ou não de requerer 2.ª avaliação como condição necessária à impugnação.

Estabelece o artigo 155º do C.P.T., na parte que ao caso interessa, o seguinte:

"1. Os actos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de 90 dias após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade.

2. Constitui motivo de ilegalidade, além da preterição de formalidades legais, o erro de facto ou de direito na fixação.

6. A impugnação referida neste artigo não tem efeito suspensivo e só pode ter lugar depois de esgotados os meios graciosos previstos no processo de avaliações."

Conforme resulta da simples leitura deste normativo ele não tem aplicação relativamente a certas avaliações mas apresenta-se com carácter genérico em relação à necessidade de requerer segunda avaliação, caso se não concorde com a primeira, como condição necessária ao exercício da impugnação. Terá por isso que entender-se, como o fez o acórdão nº 14547 de 23.2.94 deste Supremo Tribunal Administrativo, que o artigo 97º do Código da Sisa está revogado pelo artigo 11º do DL 154/91, como o estará o artigo 284º do C. C. Predial cuja redacção é idêntica, na parte que contrarie o C.P.T.

A avaliação questionada teve lugar em 26 de Maio de 1997, conforme termo de avaliação de fl. 5, já na vigência do Código de Processo Tributário. Tornava-se por isso necessário que, previamente à impugnação, fosse requerida a 2ª avaliação. Nessa 2ª avaliação não ocorria qualquer limitação legal ao conhecimento de quaisquer vícios, podendo a nova comissão de avaliação reexaminar com total amplitude tudo o que já fôra apreciado na Ia avaliação, conforme os seus critérios e o seu próprio modo de fundamentar. Do resultado desta 2.ª avaliação podiam ainda os interessados, nos termos do artigo 155º do CPT transcrito, recorrer contenciosamente. Por isso, passados que fossem os prazos de impugnação graciosa e contenciosa referidos, verificava-se uma preclusão processual do direito de questionar a decisão que fixou o valor patrimonial dos prédios, em impugnação do acto de liquidação, já que existia independência entre tais processos. Cf. Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário,* fls. 255 e Acórdãos deste S.T.A. nºs 20020, 21034, 22167, 23597 e 23912. No caso vertente o contribuinte não requereu a 2ª avaliação pelo que precludiu o seu direito de questionar aquela avaliação efectuada, a qual se tornou, quanto ao que nela foi decidido, caso resolvido. Por isso não poderia o recorrente obter sucesso na impugnação que deduziu pelo que bem andou o julgador ao considerar a impugnação improcedente. O artigo 120º do Código de Processo Tributário que o recorrente pretende seja aplicado respeita aos fundamentos da impugnação que aqui não estão em causa, mas apenas a possibilidade ou não de impugnar sem que ocorra segunda avaliação.

Pretende ainda o recorrente que essa impossibilidade de deduzir impugnação viola o artigo 20º da Constituição da República Portuguesa. Tal artigo assegura a todos o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legítimos. Não se vê porém em que medida foram tais direitos postergados. O recorrente tinha assegurado o direito de impugnar os valores fixados na avaliação. Posto é que o fizesse nos termos que a lei prevê. Se esta exigia como condição prévia para impugnar que fosse requerida 2ª avaliação o recorrente só tinha que requerê-la. Se não quis fazê-lo sofrerá as consequências que a lei prevê. Mas não pode argumentar que lhe foi vedado o acesso ao direito e aos tribunais por ele próprio não ter querido seguir os trâmites processuais que a lei determina. A impossibilidade de impugnar resulta da sua opção e não de qualquer limitação da lei que seja inconstitucional.

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

Custas pelo recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Autonomia em relação ao processo de execução fiscal. Eliminação do 3.º grau de jurisdição.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O processo de oposição à execução fiscal, embora conexionado com um processo de execução fiscal, é formalmente autónomo, pelo que é a data da sua instauração a que releva para efeitos do preceituado no art. 120.º do E.T.A.F.

2 — Salvo com fundamento em oposição de julgados, não é admissível recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de acórdão do Tribunal Central Administrativo proferido em 2.º grau de jurisdição, em processo de oposição à execução fiscal instaurado após a entrada em funcionamento deste Tribunal.

Recurso nº 26 125. Recorrente: AGLAIA — Comércio de Mobiliária, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — AGLAIA — COMÉRCIO DE MOBILIÁRIA, LDA, em 19-4-99, deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto oposição à execução fiscal que contra ela foi instaurada.

Aquele Tribunal Tributário de 1.ª Instância julgou a impugnação improcedente.

A oponente interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, que lhe negou provimento.

A oponente veio então interpor o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, não invocando como fundamento do mesmo oposição de julgados.

Por despacho de 9-5-2001, foram as partes notificadas para se pronunciarem sobre a questão prévia da admisibilidade do recurso, nada tendo dito.

2 — Importa apreciar, antes de tudo, a questão prévia referida.

O Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, eliminou o 3.º grau de jurisdição, no contencioso tributário, fora dos casos de recurso com fundamento em oposição de julgados.

Assim, fora destes casos, deixou de haver possibilidade de recurso de acórdãos do Tribunal Central Administrativo proferidos em 2.º grau de jurisdição [arts. 30.º do E.T.A.F. e 103.º, n.º 1, alínea a), dá L.P.T.A.].

Esta eliminação do 3.º grau de jurisdição produz efeitos em relação aos processos instaurados após a entrada em vigor daquele Decreto-Lei n.º 229/96 (art. 120.º), que ocorreu em 15-9-1997, data domínio de funcionamento do Tribunal Central Administrativo (art. 114.º do E.T.A.F. e Portaria n.º 398/97, de 18 de Junho).

O presente processo de oposição à execução fiscal, embora conexionado com um processo de execução fiscal, é formalmente autónomo, pelo que é a data da sua instauração a que releva para efeitos do preceituado no referido art. 120,º do ETAF Assim, tendo o processo sido instaurado após aquela data e não sendo o recurso fundado em oposição de julgados, não é admissível recurso do impugnado acórdão do Tribunal Central Administrativo.

Por isso, o recurso foi indevidamente admitido, pelo que dele não se poderá tomar conhecimento.

Termos em que se acorda em não tomar conhecimento do recurso.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Vítor Meira.*

Acórdão de 20 de Junho de 2001.

Assunto:

Impugnação judicial. Tempestividade. Conformidade da liquidação com o direito comunitário e constitucional. Acto nulo.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Deduzida impugnação judicial de um acto de liquidação com fundamento em ilegalidade por desconformidade das normas em que assenta com o direito comunitário e inconstitucional, questionada, pela Fazenda Pública, a intempestividade da impugnação, há que decidir desta última questão em primeiro lugar.

2 — Se o impugnante afirmou, na petição de impugnação, que esta estava em tempo, por se tratar de um acto nulo, importa definir, para decidir da questão da tempestividade, se os vícios alegados constituem ou não causa de nulidade do acto impugnado.

Recurso nº 26/48. Recorrente: A. Silva & Silva, S.G.P.S., S.A. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. A. SILVA & SILVA, S.G.P.S., S.A., com sede no Seixal, recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação da liquidação de emolumentos registrais efectuada pela Conservatória do Registo Comercial do Seixal.

Formula as seguintes conclusões:

«I.

O pedido de revogação do acto de liquidação de emolumentos registrais impugnado, baseou-se, desde logo, na nulidade inerente à inconstitucionalidade material dos mesmos, por violação do disposto no artigo 103.º, n.º 3 de CRP, por estes configurarem um verdadeiro imposto;

II.

Bem como, no facto de o acto impugnado resultar, em última análise, na ofensa ao conteúdo essencial do direito de propriedade;

III.

Da douta sentença recorrida resulta uma clara omissão de pronúncia quanto à questão da inconstitucionalidade suscitada, pelo que, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC, tal acarreta a nulidade da mesma;

IV.

O vício de inconstitucionalidade, gerando a nulidade do acto de liquidação impugnado, acarreta a suspensão da contagem dos prazos processuais, porquanto a mesma pode ser arguida a todo o tempo, nos termos do artigo 102.º, n.º 3 do CPPT e do artigo 134.º do CPA;

V.

O pedido de revogação da sentença recorrida baseou-se, ainda, na violação do direito comunitário;

VI.

O acto de liquidação de emolumentos impugnado é, igualmente, violador do direito comunitário, concretamente, da proibição constante do artigo 10.º da Directiva Comunitária 69/335/CEE.

VII.

A proibição ínsita no artigo 10.º da citada directiva é, conforme jurisprudência do TJCE, directamente invocável pelos particulares, perante os órgãos jurisdicionais nacionais (acórdão do TJCE, 6.ª Secção, de 29 de Setembro de 1999, Processo C-56/98):

VIII.

Por outro lado, segundo o TJCE (acórdão de 25 de Julho de 1991 — Theresa Emmott contra Minister for Social Welfare, Processo C-208/90) o direito comunitário obsta a invocação, por parte das autoridades competentes, de normas processuais nacionais relativas a prazos, no âmbito de um pedido de particular perante os órgãos jurisdicionais nacionais, enquanto esse Estado membro não tiver transposto correctamente as disposições dessa mesma Directiva para a sua ordem jurídica interna;

IX.

Caso subsistam dúvidas quanto à interpretação sobre a aplicabilidade da Directiva 69/335/CEE, deverá o Douto Tribunal, nos termos do artigo 234.º do Tratado de Amesterdão que altera o tratado da União Europeia, suscitar, a título prejudicial, o reenvio da questão ao Tribunal de Justiça das Comunidades.»

1.2. A Fazenda Pública não contra-alega.

1.3. A Exma. Procuradora-Geral-Adjunta junto deste Tribunal é de parecer que a sentença recorrida enferma de nulidade, por não ter apreciado a questão da (in)tempestividade da impugnação judicial, na vertente da possibilidade de impugnação a todo o tempo, dado a liquidação ser um acto nulo, por ter aplicado norma inconstitucional.

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

2. A matéria de facto vem assim fixada:

«1.

No dia 28.11.1997, a impugnante celebrou no 2º Cartório Notarial de Almada, escritura de alteração parcial do pacto social aumentando o seu capital social.

2.

Em 10.12.1997, a impugnante pagou a quantia de esc. 13.208.100$00 respeitante a emolumentos na Conservatória do Registo Comercial do Seixal relativos ao aumento do capital social.

3.

A impugnação foi deduzida em 21.3.2000.»

3.1. A sentença em apreciação identificou como questões a resolver na presente impugnação judicial as seguintes (ponto 3):

"É o acto de liquidação inválido?

A invalidade é uma nulidade ou anulabilidade?

É a impugnação tempestiva?

Em caso afirmativo, desde quando são devidos juros indemnizatórios?".

Abordando estas quatro questões pela ordem por que as inventariou, respondeu-lhes a sentença:

O acto de liquidação é inválido (ponto 4.1.).

A invalidade é do tipo anulabilidade (ponto 4.2.).

A impugnação é intempestiva (ponto 4.3.).

Mesmo que assim se não entenda, não são devidos juros indemnizatórios (ponto 4.4.).

3.2. Na abordagem do tema da invalidade do acto de liquidação, a sentença não se debruçou senão sobre a sua incompatibilidade com o direito comunitário (ponto 4.1.), apoiando-se, para o efeito, no acórdão do TJCE de 29 de Setembro de 1999.

Todavia, a recorrente, na sua petição inicial, suscitara, além do vício relacionado com a Directiva 69/335 CEE, a inconstitucionalidade material da Tabela de Emolumentos usada pelo acto impugnado, por tal Tabela ter sido "criada por Portaria do Governo, sem a necessária Lei de Autorização Legislativa" (cfr. o artigo 41.º da petição inicial).

Poder-se-ía entender, é certo, que, concluindo a sentença, como concluiu, que a Tabela em questão era incompatível com o direito comunitário aplicável, o acto de liquidação era, só por isso, ilegal, o que prejudicava a apreciação dos demais vícios que lhe vinham imputados.

Mas não é assim porque, antes de decidir sobre a legalidade do dito acto de liquidação, importava que o Tribunal apreciasse a tempestividade da respectiva impugnação, que a Fazenda Pública colocara em crise, como se vê a fls. 98 e 99.

Porém, a recorrente já na sua petição inicial antecipara tal questão, defendendo aí que, por o acto de liquidação ter aplicado norma inconstitucional, é nulo, por isso que sempre estaria em tempo para o impugnar (vd. os artigos 12.º a 15º da petição).

Temos, deste modo, que, para apreciar a tempestividade da impugnação judicial, questão com precedência lógica sobre a da legalidade do acto impugnado, a sentença não podia deixar de se pro-

nunciar sobre os efeitos da aplicação, por esse acto, de norma inconstitucional, ou fazendo-o em abstracto - admitindo a existência do vício de inconstitucionalidade, e definindo a sua consequência (nulidade ou mera anulabilidade) sobre o acto -, ou em concreto - apreciando se o vício existe ou não, e qualificando, em caso afirmativo, os respectivos efeitos.

Nada disto tendo feito, e concluindo pela intempestividade da impugnação sem, antes, ter dito se a liquidação enferma do vício de aplicação de norma inconstitucional acusado pela impugnante, e, em caso afirmativo, se tal vício inquina o acto de nulidade - o que o tornaria impugnável a todo o tempo, e, consequentemente, oportuna a impugnação, como pretende a recorrente -, ou de mera anulabilidade - o que faria extemporânea a impugnação, como quer a Fazenda Pública -, a sentença escorreu em omissão de pronúncia, geradora de nulidade, tal qual apontam a recorrente e a Exma. Procuradora-Geral-Adjunta.

A verificação desta nulidade, a reclamar a insubsistência da sentença recorrida, prejudica o conhecimento do sobejante vício que lhe é assacado, traduzível em erro de julgamento.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anulando a sentença recorrida, para ser substituída por outra que aprecie a questão da (in)tempestividade da impugnação, também, na perspectiva ora apontada.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Junho de 2001. — *Beata Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.*

DIÁRIO DA REPÚBLICA

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

PREÇO DESTE NÚMERO (IVA INCLUÍDO 5%)

€ 35,84

Depósito legal n.º 25 495/89

IMPRENSA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.