



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

30 de Março de 2000

## APÊNDICE

---

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO**

**Decisões proferidas pela 2.<sup>a</sup> Secção  
(Contencioso Tributário)  
Decisões em pleno  
durante o 3.<sup>o</sup> trimestre de 1997**

## Acórdão de 9 de Julho de 1997

### Assunto:

*Sobretaxa de Importação. Isenção. Dependência dos pressupostos da isenção de direitos aduaneiros. Poderes de cognição do Pleno. Matéria de direito.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei confere um poder discricionário de concessão de isenção de sobretaxa de importação dependente dos pressupostos da isenção ou redução dos direitos ao abrigo da legislação em vigor.*
- 2 — *O Pleno da Secção não conhece de matéria de facto.*
- 3 — *É matéria de facto o erro de facto determinado por premissa omissão de actividade probatória.*

Recurso n.º 5800. Recorrente: Treco Confeccões L.<sup>da</sup>. Recorrido: Director de Serviços de Tráfego, Armazenagem e Benefícios Fiscais. Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam, em conferência no Pleno da 2.<sup>a</sup> Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com o acórdão da Secção que negara provimento ao recurso para aquela interposto do aresto do TT2.<sup>a</sup> Instância que, por sua vez, negara provimento a recurso contencioso do despacho de 13.4.84, proferido, no uso de competência delegada, pelo Director de Serviços de Tráfego, Armazenagem e Benefícios Fiscais, que negara pedido de isenção de sobretaxa de importação para uma partida de tecidos, dele veio a Treco Confeccões, L.<sup>da</sup>, recorrer, concluindo a sustentar que:

- o acórdão recorrido se funda em errados pressupostos de facto e de direito;
  - contrariamente ao lá afirmado, a Rte não solicitou a isenção de direitos, mas sim a da sobretaxa, erro que conduziu a errada interpretação do art. 5.º do DL n.º 271-A/75, de 31.5;
  - e fez também errada interpretação do art. 46.º do DL n.º 267/85, de 16 de Julho;
  - não se tendo realizado as diligências requeridas pela Rte, violou-se o princípio do inquisitório e aplicou-se erradamente o ónus da prova;
  - violaram-se os princípios da certeza e segurança jurídicas;
  - o despacho recorrido enferma de vício de forma;
  - assenta em errados pressupostos de facto e viola os princípios constitucionais da igualdade, justiça e imparcialidade.
- Teriam sido violados artigos 668.º/1 do CPC, 1.º do Decreto-Lei n.º 256-A/77, 5.º do Decreto-Lei n.º 271-A/75, 46.º do Decreto-Lei n.º 267/85 e 13.º e 266.º da CR.

O Exmo. Magistrado do M.º P.º pronunciou-se pelo improvimento do recurso.

Cumpre apreciar, em atenção aos seguintes factos, dados como provados:

a) Por requerimento de 26 de Outubro de 1983, a ora Rte solicitou ao Ministro das Finanças a "isenção de sobretaxa de importação para

tecido "polyester" destinado à confecção de vestuário para exportação, fundamentando o seu pedido no Decreto-Lei n.º 271-A/75, de 31 de Maio;

b) Submetido o requerimento à apreciação da Direcção-geral da Indústria do Ministério da Indústria Energia e Exportação, foi emitido o parecer constante de fls. 8 do processo instrutor que aqui se dá por reproduzido e de onde consta o seguinte: "Em virtude de a data do requerimento em causa a indústria nacional produzir material equivalente ao nele mencionado, o pedido não está em condições de merecer deferimento";

c) Com base neste parecer desfavorável os Serviços da Direcção-geral das Alfândegas prestaram as informações de fls. 3 do instrutor, que aqui se dão por reproduzidas, rematando por propor o indeferimento do pedido de isenção de sobretaxa formulado pela Rte;

d) No rosto desta informação, em 13 de Abril de 1984, foi proferido o seguinte despacho: — Concordo. Indefiro nos termos propostos, por delegação ministerial.

A Rte insiste em alegar omissão de pronúncia, com referência ao artigo 668.º do CPC, ora em relação ao acórdão da Secção, e por este ter afirmado não existirem factos violadores dos alegados princípios da igualdade, da justiça e da imparcialidade.

Entendido o referido vício de limite como correlato da forma 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 (artigo 660.º/2-1.<sup>a</sup> parte), cumpre decidir da coincidência entre o pronunciado pelo tribunal recorrido e os termos do litígio tal como foram suscitadas pela parte, em função da arguição por nulidade invocada no recurso.

A própria Rte consente que vem expresso no acórdão recorrido que "os são princípios constitucionais da justiça e da igualdade só poderão ter-se por violados quando factos concretos os agridam. E não se vê, através dos elementos carregados para os autos e deles constantes, a existência de factos violadores dos ditos princípios da igualdade, da justiça e da imparcialidade".

Foi a pronúncia que o tribunal produziu relativamente à dita matéria e que cumpriu o dever de pronúncia prescrito no art. 660.º 2 do CPC, pelo que improcede a arguida nulidade do art. 668.º/1(d), 1.<sup>a</sup> parte do mesmo diploma.

Já assediada em matéria do fundo da causa, a Rte aponta ao acórdão recorrido erros nos pressupostos de facto e de direito.

A decisão é atacada em duas frentes, uma virada a afirmar que não tendo requerido a isenção de direitos, mas só a da sobretaxa de importação, não havia que recorrer, como o teria feito o acórdão recorrido, aos requisitos da isenção daqueles, do que teria resultado errada interpretação do art. 5.º do DL 271-A/75, e outra apostada em demonstrar que o tribunal recorrido não teria ordenado diligências de prova, como lhe competia por força do princípio do inquisitório, no sentido de comprovar que a indústria nacional não produz a mercadoria em causa.

Quanto ao primeiro aspecto, afrontado, retem-se o texto do art. 5.º do DL 271-A/75, de 31 de Maio, na redacção dada pelo artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 701-F/75, de 17 de Dezembro, que assim dispõe: "Não obstante o disposto nos artigos 1.º e 4.º, o Ministro das Finanças poderá insentar de sobretaxa de importação as mercadorias livres de direitos no texto da Pauta dos Direitos de Importação ou aqueles

que, ao abrigo da legislação em vigor, possam beneficiar da isenção ou redução de direitos”.

Nada justifica que não se siga a pacífica jurisprudência (cf. Acs. da 1.<sup>a</sup> Sec. deste Tribunal de 26.7.79 e de 9.10.80, respectivamente, rec. 11919 e AD 228/1414), que decidia que este preceito conferia um poder discricionário de concessão de isenção de sobretaxa de importação dependente dos pressupostos da isenção ou redução de direitos ao abrigo da legislação em vigor, pelo que correcta é a asserção do acórdão recorrido quando enuncia que “a concessão da isenção de sobretaxa de importação está condicionada à possibilidade da concessão da isenção de direitos” . . . nomeadamente à verificação do parecer favorável do “departamento competente do Ministério da Indústria e Tecnologia” — art. 2.º/1 do Decreto-Lei 225-F/76, de 31.3.

Quanto ao segundo aspecto referido, o campo é, como a própria Rte, refere, da errada interpretação da matéria de facto” por pretensa omissão de actividade probatória, pelo que a invocação da Rte não envolve questão de direito, sendo que, assim o acórdão recorrido constitui sobre ela a última palavra, de acatar por esta formação, que a não pode rever, nos termos do art. 21.º/3 do ETAF e 729.º do CPCivil, uma vez que se não alega “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” (art. 722.º/2 do CPC).

E o tribunal *in casu* não chegou a aplicar as regras do ónus da prova pela simples razão que não chegou a uma situação de dúvida, de **non liquet** acerca da (in)verificação do pretense facto a provar - que a indústria nacional não produzia a mercadoria em questão, antes tendo reconhecido a certeza de afirmação contrária.

Quanto ao vício de forma por falta de fundamentação do acto recorrido, o mesmo vem esboçado, por remissão para anteriores alegações nas alegações deste recurso, a que se segue a conclusão seguinte: “o despacho recorrido enferma de vício de forma”.

Convidada a Rte a completar as conclusões, “de modo a que nelas se indiquem com clareza os fundamentos porque se pede a alteração ou a anulação da decisão recorrida” . . . e a “reportar a norma considerada violada à conclusão respectiva”, a Rte nada acrescentou às conclusões no que concerne ao dito vício.

Onde, exactamente, ocorria a deficiência referida no acórdão intercolutório (a fls. 137) produto do “procedimento adoptado, e questionável, de nelas fazer uma remissão para anteriores alegações e conclusões”.

O que leva a concluir que a Rte não cumpriu, em relação a tal vício, o ónus de concluir, a cujo cumprimento havia sido convidada, pelo que se entende que o mesmo não inclui no objecto do recurso, do mesmo não se conhecendo.

E como na matéria conhecida, a Rte decaiu, mantém-se intocado o acórdão recorrido.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Taxa de justiça 60 000\$00 e procuradoria 50 % (cinquenta por cento)

9 de Julho de 1997. — *Emâni Marques da Silva Figueiredo* (Relator) — *Agostinho Castro Martins* — *Domingos Brandão de Pinho* — *João José Coelho Dias* — *Manuel Fernando dos Santos Serra* — *Lúis Filipe Mendes Pimentel* — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *João Plácido da Fonseca Limão* — *António José Pimpão*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Julho de 1997.

### Assunto:

*Impugnação Judicial — Reclamação Extraordinária — Liquidação — Cobrança virtual — Cobrança eventual — Pagamento em Prestações — Artº 86 do CPCI — Acto divisível.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos do artº 86 do CPCI, «não é admitida reclamação extraordinária quando, com o mesmo fundamento, tiver havido reclamação ordinária ou impugnação judicial».*
- 2 — *Autorizado o pagamento em prestações, cada uma delas não constitui qualquer acto de liquidação verdadeiro e próprio, como aplicação de uma norma tributária material, definindo o conteúdo das posições jurídicas do Estado e do Contribuinte, mas, só e apenas, um mecanismo de cobrança do imposto.*
- 3 — *A cobrança ou pagamento aferidores do termo inicial do prazo da impugnação judicial da liquidação é só o previsto na al. b) do artº 89 do CPCI pelo que, não sendo efectuado, deve a cobrança converter-se em virtual — artº 19 parágrafo 2º do mesmo diploma — sendo, então, relevante, para o efeito, a abertura do cofre e não qualquer pagamento posterior a esta, ainda que em prestações.*
- 4 — *E, efectuado o pagamento da primeira prestação, antes daquela conversão, por ele se afere o prazo para impugnar.*
- 5 — *A liquidação (em sentido estrito), mesmo adicional, como aplicação da taxa à matéria colectável, constitui um acto divisível, tanto por natureza pois que se traduz num quantitativo pecuniário, como ainda, na própria expressão legal, já que, tanto o CPCI como o CPT prevêem a sua anulação total ou parcial.*
- 6 — *Aquele artº 86 visa evitar a contradição de julgados entre decisões da mesma entidade administrativa ou entre uma decisão desta e qualquer decisão judicial, pelo que é admissível reclamação extraordinária, com o mesmo fundamento, se na reclamação ordinária ou na impugnação judicial, não se tiver conhecido do mérito (por ex., ab-solvição da instância ou indeferimento liminar).*

Recurso n.º 5.874, em que é Recorrente Pinheiro, Rocha & Reis, Ld<sup>a</sup> e Recorrido Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, e de que foi Relator o Exm.º Cons.º Dr. BRANDÃO DE PINHO.

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Pinheiro, Rocha e Reis, Ld<sup>a</sup>, do acórdão da secção, de 30.Out.91, que rejeitou o recurso contencioso que a mesma deduzira contra o despacho do SEAF, de 26-7-88, que, em decisão do recurso hierárquico, lhe «indeferiu reclamação extraordinária contra as liquidações de imposto de transacções e juros compensatórios dos anos de 1980 a 1984».

Fundamentou-se aquele aresto na inadmissibilidade legal do referido meio processual contencioso, face ao disposto no artº 86 do

CPCI, já que, ocorrendo identidade de pedidos entre uma impugnação e uma reclamação extraordinária se ambas visam a anulação de uma liquidação de imposto de transacções e juros compensatórios, tal conclusão não é prejudicada pelo facto de se terem invocado, em um e outro de tais processos, diferentes conhecimentos de cobrança, dado o respectivo pagamento em prestações, sendo, assim, «o mesmo o acto tributário cuja anulação foi pedida na referida impugnação judicial e na reclamação extraordinária».

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1ª-a guia de pagamento eventual nº 2162, de 27-9-85, da importância de 2.808.482\$00, a que se reporta a reclamação extraordinária, refere-se à liquidação de uma parcela do imposto de transacções relativo aos anos de 1980 a 1984 e respectivos juros compensatórios exigido pela R. de Finanças;

2ª-essa liquidação é autónoma das outras liquidações parcelares do mesmo imposto e juros compensatórios pagas através de guias de receita eventual nºs 2550, de 5-11-85 e 2778, de 4-12-85, das importâncias de 2.144.342\$00 e 2.173.152\$00, que foram objecto da impugnação judicial a que se refere o duto acórdão recorrido;

3ª-todas as liquidações parcelares antes referidas consideram-se feitas no mesmo dia em que foram pagas as guias de receita eventual, por força do artº 19 parágrafo 2º do CPCI;

4ª-o julgamento que venha a ser feito da impugnação judicial, referenciada na 2ª conclusão, não poderá abranger a liquidação do imposto e juros compensatórios pagos através da guia de receita eventual nº 2612 (1ª conclusão), não incluída no respectivo pedido (artº 660 nº 2 do CPC);

5ª-Cada uma das guias de pagamento eventual tinha subjacente uma liquidação de imposto autónomo, contra a qual era admissível reagir, via impugnação judicial ou reclamação graciosa, cujo prazo teria início na data do respectivo pagamento (arts. 89, al. b) e 87 al. a) do CPCI);

6ª-Em consequência, não se verifica a identidade de pedidos, na reclamação extraordinária e na impugnação judicial, não ocorrendo, por isso, as hipóteses dos arts. 86 do CPCI e 497 a 500 do CPC;

7ª-De resto, a manter-se, por hipótese, o duto acórdão recorrido, o requerente acabaria por ver denegada tutela judicial à sua pretensão, suportando, contra toda a razoabilidade, as consequências dos erros (ilegalidades) cometidos pela Administração Fiscal no que respeita à forma de pagamento que lhe proporcionou.

Decidindo como decidiu, o duto acórdão recorrido terá violado assim as seguintes disposições legais:

- artigos 19 parágrafo 2º, 21 e 87 al. b) do CPCI;
- artigo 41 al. c) e seu parágrafo 3º do CIT».

E, contra-alegando, concluiu, por sua vez, a autoridade recorrida: «1 -O fraccionamento da cobrança não implica — sobretudo, não implicou no caso «sub judice» — fraccionamento da liquidação.

2 -O acto de liquidação do imposto «sub judice», por já ter sido impugnado judicialmente, não era atacável pela via da reclamação extraordinária.

3 -O duto acórdão recorrido decidiu de acordo com a lei, negando provimento ao recurso que vinha da decisão que indeferiu a aludida reclamação extraordinária, com o fundamento de, sobre o mesmo acto tributário, já ter sido utilizado o instrumento de defesa — impugnação judicial.

4 -Deve, consequentemente, ser negado provimento ao presente recurso e confirmado o duto acórdão recorrido...».

O Ex.mo magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que, no aresto em causa, se fez «correcta interpretação e aplicação da lei».

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

Em sede factual, vem apurado que:

«A -Nos exercícios de 1980 a 1984, inclusive, a recorrente encontrava-se colectada no Grupo A da contribuição industrial, pela Repartição de Finanças de Viana do Castelo, pelo exercício da actividade «CAE 3699.3.0 — fabricação de artigos de cimento e de marmorite».

B -Na qualidade de produtora estava inscrita, com o nº 234/01, no registo contemplado no artº 48 do CIT.

C -Com base no relatório de uma visita de fiscalização efectuada pelo S.F. Tributários às instalações da recorrente, em Setembro de 1985, que concluíra pela existência de transacções, por ela efectuadas nos anos de 1980 a 1984, mas não registadas na sua escrita, o chefe da Repartição de Finanças de Viana do Castelo fixou, nos termos da al. b) do artº 11 do CIT, os correspondentes valores tributáveis, em relação a cada um desses anos, respectivamente, em 13.018.165\$00, 5.277.346\$00, 18.855.365\$, 13.148.597\$ e 70.889.586\$00.

D -Em 12/9/85, a Repartição de Finanças de Viana do Castelo notificou a recorrente, «nos termos e para os efeitos» contemplados no officio nº 697, de 28/3/85, da Dir. de Serv. de Fiscalização Geral da DGCI, para, querendo, requerer o pagamento em prestações, no máximo de dezoito, do correspondente imposto de transacções, de 19.800.455\$00, acrescido dos juros compensatórios e da multa de 5% prevista no D.L. nº 746/75-12-31.

E -Nessa notificação, fazia-se a discriminação de tal imposto de 19.800.455\$00, por meses, de Junho de 1980 a Dezembro de 1984, conforme consta do quadro de fls. 16 v destes autos, que se dá como aqui reproduzido, o qual mostra serem as respectivas parcelas anuais dos valores de 1.952.727\$, 791.604\$, 2.828.305\$00, 2.176.590\$00 e 12.051.229\$00.

F -A ora recorrente assim o requereu em 27/9/85, tendo sido autorizada a fazer o pagamento em doze prestações, das quais cumpriu quatro: uma de 1.980.046\$00 logo nessa data (guia de receita eventual, nº 2162), outra de 1.485.035\$00 em 5/11/85 (guia de receita eventual 2550) e duas outras de 1.485.034\$ cada uma, em 4/12/85 (guia de receita eventual 2778) e em 30/1/86 (guia de receita eventual 144), todas acrescidas do pagamento dos respectivos juros compensatórios.

G -Conforme mapa de fls. 17, 84 e 85 destes autos, que se dão como aqui reproduzidos, cada prestação destas englobava cinco parcelas, que correspondiam às fracções proporcionais do imposto em dívida, por cada um dos anos de 1980 a 1984.

H -Entretanto, em deferimento parcial de reclamação da recorrente contra aqueles valores tributáveis, o chefe da Repartição de Finanças de Viana do Castelo procedeu à sua revisão e, por despachos de 20/11/85 e de 26/2/86 (quatro), baixou-os para, respectivamente, 4.430.428\$, 359.777\$, 4.993.400\$, 3.079.070\$ e 10.128.511\$ (cfr. fls. 19 a 23 destes autos), valores que não foram objecto de qualquer outra revisão e com base nos quais se procedeu à liquidação (definitiva) do correspondente imposto de transacções, conforme mapas de fls. 53 a 55 destes autos, que se dão como reproduzidos, a saber: 664.566\$ dos meses de Junho a Dezembro de 1980; 53.964\$ dos doze meses de 1982; 749.012\$ dos doze meses de 1982; 1.977.078\$ dos doze meses de 1983; de 1.721.844\$ dos doze meses de 1984.

I -Como o imposto assim liquidado era, em relação a todos e cada um desses cinco anos, inferior ao anteriormente fixado (cfr. ante-

cedentes alíneas D e E) e até inferior à soma das respectivas fracções englobadas nas quatro prestações já então pagas (cfr. antecedentes alíneas F e G), o Chefe da Repartição de Finanças de Viana do Castelo procedeu à anulação oficiosa do excesso, conforme nota de fls. 82-83 e mapa de fls. 85, que se dão como reproduzidos.

J -Em 31-1-86, a ora recorrente dirigiu ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, a petição fotocopiada a fls. 45-50 do processo instrutor apenso nº 1, que se dá como aqui reproduzida, em que diz impugnar «as liquidações do imposto de transacções e respectivos juros compensatórios, referentes aos anos de 1980, 1981, 1982, 1983 e 1984 — feitas pela Repartição de Finanças do concelho de Viana do Castelo, a que se referem as guias de receita eventual nº 2550, de 5-11-85, da importância de 2.144.842\$00, sendo 1.485.035\$ de imposto e 659.807\$00 de juros compensatórios e nº 2778, de 4-12-85, da importância de 2.173.152\$00, sendo 1.485.034\$00 de imposto e 688.118\$00 de juros compensatórios», solicitando a anulação de tais liquidações, por enfermarem de ilegalidade visto, por um lado, não existir facto tributário e, por outro lado, essas liquidações terem sido feitas sem que previamente houvesse matéria colectável legalmente determinada.

K -Por decisão de 27/6/90, de que pende recurso neste STA, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo julgou inepta tal petição de impugnação e absolveu a Fazenda Pública da respectiva instância.

L -Em 16/5/86, a ora recorrente apresentou, na Repartição de Finanças de Viana do Castelo, a petição de reclamação extraordinária fotocopiada a fls. 35-42 do referido apenso instrutor nº 1, que se dá como aqui reproduzido, na qual, sob a invocação das als. a), d) e e) do artº 85 do CPCI, reclama «contra as liquidações de imposto de transacções e juros compensatórios feitas pela Repartição de Finanças de Viana do Castelo, nas importâncias de 1.980.046\$00 e 1.091.669\$00, respectivamente, no total de 3.071.755\$00, através dos conhecimentos de receita eventual» nºs 2162, de 27/9/85 e 2750, de 5/11/85, pedindo a anulação dessas liquidações pelos mesmos fundamentos alegados na referida petição de impugnação judicial.

M -Esta reclamação foi sendo objecto de sucessivos actos de indeferimento, nos vários degraus da escala hierárquica a que foi subindo, por via de recursos da iniciativa da reclamante, sendo do último deles, proferido em 26/7/88, pelo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que vem interposto o presente recurso contencioso».

Vejamos, pois:

A questão dos autos é, desde logo, a de saber se, no caso de pagamento em prestações do imposto, cada um deles — recte., cada conhecimento de cobrança — constitui, a se, uma verdadeira liquidação, susceptível de impugnação contenciosa separada e com prazo próprio.

Tese que levaria a que, como pretende a recorrente, fosse admissível, quanto ao ponto, o presente recurso contencioso, mau grado o disposto no artº 86 do CPCI e a dedução da impugnação judicial da liquidação respectiva.

Ora, a resposta àquela questão é seguramente negativa, tal como vem decidido: no pagamento em prestações, estas não corporizam qualquer acto de liquidação.

É que não podem confundir-se a liquidação do imposto, como verdadeiro e próprio acto tributário, e a respectiva cobrança.

Aquele consiste na «aplicação de uma norma tributária material, isto é, de uma norma que prevê e regula a obrigação de imposto especificamente considerada, por um órgão da Administração» - cfr. Alfredo Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, págs. 82 e 83 -, o acto «que define o conteúdo das posições jurídicas do Estado e do contribuinte, concretizando, para o primeiro, o direito a receber uma prestação pecuniária de determinado montante, e para o segundo o dever de a prestar» — cfr. Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal, pág. 414.

E, em sentido amplo, ela abrange todo o complexo de actos através dos quais se fixa, não apenas o montante da prestação, «mas todo o conteúdo da relação jurídica tributária, nascida da conjugação do facto concreto com a lei».

É o chamado processo de liquidação, abarcando toda a actividade desenvolvida pela Administração Fiscal, até à exigência final do tributo (cobrança) e de que são exemplo os diversos códigos fiscais: assim, desde a determinação da incidência, real e pessoal, das isenções, da matéria colectável, da liquidação propriamente dita (aplicação, àquela, da taxa).

Cfr. Rodrigues Pardal e Rúben dos Anjos, CPC Impostos, Anotado, 1º vol., pág. 42.

Temos, pois, que a exigência do imposto ao contribuinte se desenvolve através de um processo típico — o processo de liquidação —, culminando num acto igualmente típico — a liquidação (em sentido estrito).

Este o acto final do respectivo processo, como sucessão de actos interligados entre si e pré-ordenados à produção daquele — actos preparatórios.

Acto de natureza diversa é a cobrança ou pagamento do imposto, que se lhe segue, virtual ou eventual — cfr. arts. 19 e segts. do CPCI.

Que não abarca aquela definição de direitos, antes a supõe pre-determinada e lhe é consequencial.

E, se efectuada em prestações, isso não difere o prazo da impugnação judicial para o pagamento de cada uma delas.

Quando a lei — artº 89 al. b) do CPCI — refere o pagamento ou cobrança como termo inicial do ataque contencioso — não àquela mas à liquidação — tem em vista a cobrança eventual, no seu sentido próprio, prevista no artº 19 parágrafo 2º, 1ª parte, do mesmo diploma.

Se, pela falta de pagamento atempado, a cobrança dever converter-se em virtual — 2ª parte do preceito —, o pagamento então porventura efectuado já não define aquele termo inicial, passando, a aplicar-se, para o efeito, o mecanismo da cobrança virtual.

É esta a única interpretação plausível do referido artº 89.

Assim, no caso de pagamento em prestações, iniciado antes da conversão da cobrança eventual em virtual, é o pagamento da primeira prestação que marca o início do prazo da impugnação judicial da respectiva liquidação.

Cada um dos outros e sucessivos pagamentos não constitui qualquer liquidação, mas mera satisfação, em prestações, do tributo há muito liquidado.

Pelo que, proibindo a lei, nos termos do dito artº 86, a reclamação extraordinária, uma vez já reclamada ou judicialmente impugnada a liquidação, com o mesmo fundamento, não é aquela admissível.

Todavia, o exposto não legitima a rejeição do recurso contencioso, pelo menos com relação ao fundamento invocado no aresto recorrido.

É que a liquidação (em sentido estrito), como aplicação da taxa à matéria colectável, nos termos expostos, constitui um acto divisível. Logo por natureza pois que se traduz numa expressão ou quantitativo pecuniário.

Mas é-o, ainda, na própria expressão legal.

O artº 5º do CPCI referia ter a impugnação dos actos tributários, por finalidade, a sua anulação total ou parcial e o artº 145 do actual CPT refere-se à procedência total ou parcial do pedido.

Como escreve Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, pág. 127, «a anulação é o acto pelo qual a Administração Fiscal revoga, total ou parcialmente, o acto tributário que, em virtude de erro de facto, erro de direito ou omissão, tenha definido uma prestação tributária individual superior à que decorre directamente da lei».

E as coisas não se passam diferentemente quando a anulação é decretada pelo tribunal.

Em ambos os casos, o acto tributário anulado deixa de produzir os seus efeitos, total ou parcialmente.

E, como aponta o mesmo autor — pág. 129 — a própria liquidação adicional — o acto pelo qual «a Administração, verificando que, mercê de omissão, foi definida uma prestação inferior à legal, fixa o quantitativo que a esta deve acrescer para que se verifique uma absoluta conformidade com a lei» — comprova tal divisibilidade uma vez que acresce e completa o acto primário que permanece inalterado, com o seu conteúdo inicial e, conseqüentemente, com os mesmos efeitos jurídicos.

É, aliás, unânime a doutrina quanto à possibilidade de anulação parcial do acto tributário, consequência da respectiva divisibilidade — cfr. ainda, Brás Teixeira, Princípios de Direito Fiscal pág. 125, Francisco Pardal e Rúben dos Anjos, CPCI, Anotado, pág. 53 e Alfredo de Sousa e J. Paixão, *ibidem*, 2ª edição, pág. 41, nota 3.

Tal como acontece quanto aos actos administrativos divisíveis propriamente ditos: cfr. o Ac. do Pleno da 1ª Secção deste tribunal, de 18-6-85 in Acs. Douts. 300-1533.

Ora, a verdade é que, nos autos, não coincide o pedido de anulação da liquidação, na impugnação judicial e na reclamação extraordinária, ainda que parcialmente.

Pelo menos, quanto ao imposto a que se refere a guia de receita eventual nº 2162, de 27-9-85, no montante de 2.808.488\$00.

Quanto a este, a respectiva liquidação não foi objecto da falada impugnação judicial mas tão-só da reclamação extraordinária.

Daí a afirmação, correcta, da recorrente, de que essa parte não se inclui nem no objecto nem no pedido daquele meio processual contencioso pelo que não pode aí ser equacionada — artº 660 nº 2 do CP Civil.

Assim, não sendo coincidentes, ao menos parcialmente, os respectivos objecto e pedido, não tem aplicação, em tal medida, o dito artº 86 do CPCI.

No ponto específico, não houve impugnação judicial, pelo que, por aí, não se mostra haver obstáculo à admissibilidade da reclamação extraordinária.

Acresce que, como resulta do probatório — cfr. al. K) —, a petição daquela foi julgada inepta pelo TT de 1ª Instância de Viana do Castelo, que absolveu a Fazenda Pública da respectiva instância, decisão de que pende recurso neste STA.

Ora, a ratio do referido normativo consiste em se evitar a «contradição de julgados entre decisões da mesma entidade administrativa ou entre uma decisão desta e qualquer decisão judicial», sendo, «pois, admissível reclamação extraordinária, com o mesmo fundamento, se, na reclamação ordinária ou na impugnação judicial, não se conheceu do mérito (p. ex., absolvição da instância, indeferimento liminar)».

Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, CPCI Anotado, 2ª edição, pág. 275, nota 2.

Assim, não havendo ainda decisão transitada, naquela impugnação, também, por aí, o recurso não será de rejeitar, in totum, desde já.

Termos em que se acorda conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando-se o acórdão recorrido para ser substituído por outro que não rejeite, in totum e desde já, o recurso contencioso pelo fundamento invocado.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Julho de 1997. — *Domingos Brandão de Pinho* (Relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Agostinho Castro Martins* (revendo a posição assumida no Acórdão recorrido, em face de reestudo das questões) — *Manuel Fernando dos Santos Serra* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *João Plácido da Fonseca Limão* — *António José Pimpão* — *João José Coelho Dias*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Julho de 1997.

### Assunto:

*Imposto complementar. Incidência. Benefícios e regalias sociais. Inconstitucionalidade. Reforma decretada pelo Tribunal Constitucional.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A inconstitucionalidade decretada pelo Tribunal Constitucional da norma do art. 1º/§2º(al.f) do CIP, na redacção do DL 183-D/80, de 9.6, ao abrigo da qual fora liquidado imposto complementar e consequentes juros compensatórios, conduz à anulação da liquidação referida.*

Recurso nº. 12 615; Recorrente: Jorge Antunes da Graça; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Senhor Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam no Pleno da 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

O acórdão desta formação de 16.12.92, a fls. 130/134 dos autos, negou provimento ao recurso para si interposto por Jorge Antunes da Graça e confirmou o acórdão da Secção que julgara improcedente o recurso interposto da sentença que julgara improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação do imposto complementar, sec.A, do ano de 1984, no montante de 126 959\$00.

Suscitada no processo, além do mais, a inconstitucionalidade material e orgânica do art.1º/§ 2º/f) do CIP, na redacção do DL 183-D/80, de 9.6, ao abrigo do qual se procedeu à liquidação impugnada, foi por este tribunal julgada a norma não inconstitucional, contrariamente ao sustentado pelo Rte.

Desta decisão recorreu o Ite para o Tribunal Constitucional, que por acórdão de 10.7.96 concedeu provimento ao recurso, revogou o acórdão recorrido, que deveria ser reformado de acordo com a decisão que julgou inconstitucional, por violação do art.168º/2, conjugado com a al. i) do seu n.º 1, da Constituição, da norma acima referida.

Esta questão foi julgada na consideração de que a norma não cumprira o sentido da autorização legislativa do art. 17º/1) da Lei 8-A/80, de 26.5, pois uma vez de caracterizar os tipos de subsídios, benefícios e outras regalias sociais que passaram a ficar sujeitos a imposto profissional, apenas procedera à definição da sua origem para efeitos – "... auferidos no exercício ou em razão da actividade profissional".

Desse modo, o Governo teria legislado sobre matéria de reserva relativa da competência da AR fora dos limites da respectiva autorização legislativa.

Cumprir aplicar a injunção de reforma de acórdão contida na decisão do Tribunal Constitucional.

Tendo sido julgada inconstitucional a norma ao abrigo da qual foi levada a cabo a liquidação correctiva do imposto que foi impugnada e revogado o acórdão deste tribunal que não julgara em conformidade, há que inverter o sentido da decisão do aresto revogado, de modo seguinte:

-este aresto passa a conceder provimento ao recurso da Secção recorrido, julgando procedente a impugnação e anulando a liquidação do imposto complementar e juros compensatórios impugnada.

Quanto a custas, estas não são devidas em qualquer das instâncias.

9 de Julho de 1997. — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* (relator) — *Manuel Fernando dos Santos Serra* — *Agostinho Castro Martins* — *João José Coelho Dias* — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *António José Pimpão* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *João Plácido Fonseca Limão* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Abílio Madeira Bordalo*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Julho de 1997.

### Assunto:

*Imposto complementar. Imposto profissional. Incidência. Seguro de Capitais Diferidos. Alínea f) do § 2º do artigo 1º do código do imposto profissional. Constitucionalidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *É inconstitucional - por violação do artº 168º, nº 2 [conjugado com a al. i) do seu nº 1], da Constituição - a norma constante da al. f) do § 2º do artº 1º do Cód. de Imposto Profissional, na redacção do DL nº 183-D/80.*
- 2 — *Está viciada de violação de lei uma liquidação de imposto complementar que, ao abrigo dessa norma do Cód. de Imposto Profissional, tributou como rendimentos de um administrador de uma sociedade anónima os prémios, por esta suportados, de um seguro de capitais diferidos celebrado por essa sociedade em favor daquele administrador em virtude do trabalho prestado.*

Recurso n.º 12.616. Recorrentes: Pompeu Braga Soares Fortunato e esposa. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Juiz Conselheiro Castro Martins.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1. POMPEU BRAGA SOARES FORTUNATO e esposa MARIA EDUARDA REIS MOREIRA RAMALHÃO FORTUNATO, residentes na Calçada da Palma de Baixo, nº 8, 12º, C, Lisboa, recorreram para este Tribunal Pleno do Acórdão da Secção de 10-10-90 (fls. 87 a 91), que negou provimento ao recurso por eles interposto da Sentença do 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, de 28-2-90 (fls. 61 a 66, que por sua vez julgara improcedente a sua impugnação de uma liquidação adicional de imposta complementar, secção A, relativo ao ano de 1984, e juros compensatórios, de que eles são sujeitos passivos, nas importâncias de, respectivamente, 112.151\$00 e 9.808\$00, num total de 121.959\$00.

Com vista à revogação dessas decisões judiciais e à anulação da referida liquidação, concluíram as suas alegações de recurso da forma que se passa a resumir:

a) Aquela liquidação, baseada na alínea f) do § 2º do artº 1º do Código de Imposto Profissional (CIP), encontra-se ferida do vício de inexistência de facto tributário, porque "não existe qualquer manifestação de riqueza por parte dos recorrentes no momento em que a entidade patronal do recorrente marido paga à seguradora o prémio do seguro a favor daquele celebrado".

b) Só com a ocorrência das condições previstas na apólice e conseqüente recebimento do prémio pelo recorrente existirá facto tributário.

c) "Existindo então tal manifestação de riqueza, tal fluxo de rendimentos não há qualquer necessidade de se ficcionar para efeitos tributários o valor do benefício no seu custo ao benfeitor e fazê-lo tributar ao beneficiário".

d) O que aqui se pretendeu tributar foram importâncias pagas pela entidade patronal a uma seguradora - relação jurídica em relação à qual o trabalhador é terceiro -, importâncias que o trabalhador não conhece nem tem obrigação de conhecer.

e) A tributação pretendida só seria possível por recurso à analogia, que em direito fiscal não é admitida.

f) "Semelhante entendimento levaria a que ao abrigo da mesma previsão legal da alínea f) do § 2.º do CIP se tributassem as contribuições patronais para a Segurança Social, na medida em que ao

pagá-las também a entidade patronal está a conceder um benefício futuro, ao qual na falta de um fluxo de rendimentos e «para que se cumpra a norma tributária» se deveria igualmente recorrer ao seu correlato económico mais próximo, que é o seu custo e tributar».

g) Quer um benefício quer uma regalia implicam um aumento patrimonial (como o acórdão recorrido a *contrario* reconhece) “e para o cidadão o custo de tais concessões não entra nos próprios conceitos”.

h) De qualquer forma, a norma ao abrigo da qual se pretendem tributar tais prémios padece de inconstitucionalidade, por o Governo ter excedido a autorização legislativa concedida pelo artº 17º da Lei nº 8-A/80-05-26.

i) A redacção que pelo DL nº 183-D/80-06-09 o Governo veio dar à alínea f) do § 2º do artº 1º do CIP não respeita os princípios da tipicidade e da determinação do imposto, com consagração constitucional.

j) E se o Governo não excedeu a autorização concedida e a norma não tinha aplicação ao caso, “então foi na aplicação da lei que houve inconstitucionalidade por recurso à analogia”.

l) E a melhor prova da inexistência de facto tributário e da inconstitucionalidade da norma - por violar os princípios da tipicidade e da determinação dos impostos - faz-se por absurdo: é que semelhante norma permitiria a tributação em imposto profissional (e consequentemente em imposto complementar), dos trabalhadores, pelas contribuições patronais para a Segurança Social e pelas prémios de seguro de acidentes de trabalho, pois com tais pagamentos também se lhes está a conceder um benefício ou regalia e a redacção da norma é suficientemente vaga e imprecisa para permitir tal tributação.

A Fazenda Pública contra-alegou (fls. 112) sustentando o dever o acórdão recorrido ser confirmado, por ter feito correcta interpretação e aplicação da lei constitucional e ordinária.

O magistrado do Ministério Público emitiu parecer favorável à procedência do recurso com base nas razões seguintes:

- Dos §§ 1º, 2º, al. f), e 3º do artº 1º, bem como dos artºs 6º e 7º-B do CIP resulta que esta cédula tributa os rendimentos do trabalho efectivamente percebidos (auferidos, recebidos) pelos seus titulares (ou postos à disposição), indo no mesmo sentido os artºs 2º, nº 1, 3º, nº 7, e 57º do CIRS.

- No acórdão recorrido decidiu-se serem tributáveis na cédula de imposto profissional de 1984 benefícios ou regalias sociais a serem pagos ou postos à disposição do seu titular apenas três anos depois, por tal solução ter cobertura na parte final do corpo do artº 1º do código, que ressalva a “forma estipulada para o (...) pagamento”.

- Ora, sobre a circunstância de, no caso, os recorrentes serem alheios a qualquer “estipulação”, aquela expressão do preceito tem mais a ver com o modo - em numerário, cheque, vale postal, depósito bancário, etc. - do que com o tempo, o qual, como acima se quis demonstrar tem, pelo menos, a baliza definida nos artºs 1º, 6º e 7º-B.

2. Tal recurso foi julgado por Acórdão deste Tribunal Pleno de 17-3-93 (fls. 121 a 135), com base nos seguintes factos que vinham fixados da instância:

A - Os ora recorrentes (RR) entregaram em 28-6-85 a declaração modelo 1 de imposto complementar do ano de 1984 tendo na mesma data pago o imposto autoliquidado.

B - Em 28-11-85 foi levantado o auto de notícia de fls. 29 e 30 por naquela declaração eles não terem incluído a quantia de 888.555\$00 paga no ano de 1984 pela sociedade Moniz da Maia, Serra & Fortunato - Empreiteiros, S. A., como prémio de seguro [prémio

simples (854.380\$00) mais selo] de capital diferido contratado por esta nas condições constantes da apólice 08-11553/03, de 17-12-82, em vigor desde 1-6-83 (fls. 16-17), em favor do ora recorrente marido (R), em virtude de ele ser então seu administrador.

C - As condições do mencionado seguro são as constantes de fls. 12 a 17.

D - Conforme artºs 1º, 3º e 5º das condições particulares da referida apólice nº 08-11553/03, este contrato de seguro de capital diferido tinha a duração de um ano, automaticamente renovável por igual período, com um máximo de três anos, e por ele a seguradora Companhia de Seguros Império contraía a obrigação de pagar ao R, enquanto vivo fosse e enquanto o contrato durasse (com o referido limite de três anos), o capital de 1.000 contos, em 1 de Junho de cada um dos anos de 1984 e seguintes.

E - Em 13-1-87 a Repartição de Finanças do 12º Bairro Fiscal de Lisboa fez uma liquidação correctiva (adicional) do referido imposto complementar, com base em que tal importância de 888.555\$00 de prémio de seguro de capital diferido (por força do qual o R tinha o direito de receber da dita seguradora a quantia de 1.000 contos em 1-6-85) constituía rendimento de trabalho colectável na cédula do imposto profissional e, portanto, também na do complementar, relativamente a esse ano de 1984, por força do disposto no artº 1º, § 2º, alínea f), do CIP, na redacção do DL nº 183-D/80-06-09.

F - Nessa liquidação determinou-se serem devidas, a esse título, pelos RR as quantias (adicionais) de 112.151\$00 de imposto complementar, secção A, e 9.808\$00 de juros compensatórios, num total de 121.959\$00, com referência ao ano de 1984.

G - É esta liquidação adicional o acto tributário cuja anulação vem pedida.

3. A questão a decidir resumiu-a tal aresto do Pleno nos termos seguintes: aquela quantia de 888.555\$00 de seguro de capital diferido paga em 1984 pela sociedade **Moniz da Mala, Serra & Fortunato - Empreiteiros, S. A.** (seguro feito por esta em favor do R, em virtude de ele ser então seu administrador e por força do qual o mesmo tinha o direito de receber da dita seguradora a quantia de 1.000 contos em 1-6-85), constitui rendimento de trabalho colectável na cédula do imposto profissional e, portanto, também na do complementar, relativamente a esse ano de 1984, por força do disposto no artº 1º, § 2º, alínea f), do CIP, na redacção do DL nº 183-D/80-06-09?

Como vimos, a posição dos RR perante esta questão, no sentido da inexistência de facto tributário por o referido prémio de seguro não constituir rendimento de trabalho baseou-se nos três fundamentos seguintes:

a) Tal prémio de seguro não cai na previsão do artº 1º, § 2º, alínea f), do CIP, na redacção do DL nº 183-D/80-06-09, a não ser que se lance mão da integração analógica, que no domínio da incidência tributária é proibida;

b) Este preceito é materialmente inconstitucional, pois ao equiparar a rendimentos de trabalho, para efeito de imposto profissional, os “subsídios, benefícios ou regalias sociais auferidos no exercício ou em razão do exercício da actividade profissional, viola, por falta de clareza e de precisão, os princípios da legalidade e da tipicidade tributárias consagradas no artº 106º, nº 2, da Constituição;

c) Esse preceito enferma ainda de inconstitucionalidade orgânica porquanto, ao utilizar a fórmula “... auferidos no exercício ou em razão do exercício da actividade profissional”, o Governo não definiu



com clareza e precisão os tipos de benefícios sujeitos a imposto profissional, pelo que “extravasou a autorização legislativa” que a Assembleia da República lhe concedera pelo artº 17º, alínea l), da Lei nº 8-A/80-05-26 (Lei do Orçamento para 1981).

4. O referido Acórdão deste Tribunal Pleno de 17-3-93 negou provimento ao recurso por considerar improcedentes estes seus 3 fundamentos, isto é, por entender que o aludido prémio de seguro cabia na previsão do artº 1º, § 2º, al. f), do CIP, na do DL nº 183-D/80, e que este preceito, ao abrigo do qual fora feita impugnada liquidação adicional, não enfermava da invocada inconstitucionalidade quer material quer orgânica. Manteve, assim, a decisão da 1ª instância - que já fora confirmada pelo dito Acórdão da Secção de 10-10-90 - de não anular essa liquidação.

5. Do aresto deste Tribunal Pleno foi levado, ao abrigo dos artºs 280º, nº 1, alínea b), da Constituição e 70º, nº 1, al. b), da Lei do Tribunal Constitucional (TC), recurso, restrito à questão da constitucionalidade daquele preceito do CIP, para o TC, que por Acórdão de 10-7-96 (fls. 180 a 186) decidiu:

a) Julgar inconstitucional - por violação do artº 168º, nº 2 [conjugado com al. i) do seu nº 1], da Constituição - a norma constante da al. f) do § 2º do artº 1º do CIP, na redacção do DL nº 183-D/80;

b) Conceder provimento ao recurso e revogar o acórdão recorrido, a reformar em conformidade com o assim decidido sobre a questão de inconstitucionalidade.

6. Assim, cabe a este Tribunal Pleno reformar o seu aludido aresto de fls. 125 segs., face a tal pronúncia de inconstitucionalidade, o que passa a fazer-se.

Ora, considerando que a liquidação aqui impugnada se fundamentou na al. f) do § 2º do artº 1º do CIP, na redacção do DL nº 183-D/80, e que tal norma é inconstitucional, segue-se que essa liquidação se apoia em preceito inconstitucional, enfermado, pois, de vício de violação de lei que na petição se invocou, pelo que tem de ser anulada, conforme vem pedido.

7. Pelo exposto, concede-se provimento ao recurso jurisdicional revogando-se os Acórdãos deste Tribunal Pleno de 17-3-93 (fls. 125 a 135) e da Secção de 10-10-90 (fls. 87 a 91), bem como a Sentença do 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa de 28-2-90 (fls. 61 a 66), que eles confirmaram, e, julgando-se procedente a impugnação judicial, anula-se a impugnada liquidação adicional de imposto complementar, secção A, e juros compensatórios, relativa ao ano de 1984, de que foram sujeitos passivos os ora RR, nas importâncias de, respectivamente, 112.151\$00 e 9.808\$00, num total de 121.959\$00.

Não são devidas custas nem neste STA nem na 1ª instância (artºs 2º da TCSTA59 e 5º, nº 1, al. a), do RCONTIMP71).

Lisboa, 9 de Julho de 1997. — *Agostinho Castro Martins* (Relator) — *Manuel Fernando dos Santos Serra* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Abílio Madeira Bordalo* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *João Plácido Fonseca Limão* — *António José Pimpão* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *Benjamim Silva Rodrigues* — *João José Coelho Dias*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Julho de 1997.

### Assunto:

*Recursos. Oposição de julgados.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*De acordo com o disposto do artº 30º, b), do ETAF, compete ao pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA conhecer dos recursos de acórdãos daquela que, em relação ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à doutro acórdão da mesma Secção.*

Recurso nº 14.516, em que é Recorrente Fazenda Pública e Recorrida ARESTA — Sociedade Industrial de Móveis, Lda, e de que foi Relator o Exm.º Cons.º Dr. Coelho Dias.

Acordam, em conferência, no pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1. “Aresta, Sociedade Industrial de Móveis, Lda”, impugnou a liquidação da derrama aprovada pela Câmara Municipal da Batalha em 25.Out.89, relativa aos rendimentos do exercício desse ano.

O M.mo Juiz do T.T. de 1ª Instância de Leiria, considerando que a comunicação exigida pelo nº 3 do artº 5º da Lei 1/87, de 6.Jan., era um pressuposto essencial da liquidação e cobrança da derrama, entendeu que, não tendo sido feita essa comunicação até 30.Set.89, conforme a lei impõe, existia preterição de uma formalidade legal essencial à liquidação e, por essa razão, anulou esse acto tributário.

Recorreu a Fª Pª para este STA e, por acórdão da Secção de fl. 43, foi negado provimento ao recurso, confirmando-se a decisão da 1.ª instância.

Inconformada, recorreu a Fª Pª para o pleno da Secção, com fundamento em oposição de julgados, indicando como acórdão anterior o tirado em 21.10.92, pela mesma Secção, no recurso nº 14.515, tendo este pleno, a fs. 75, ordenado o prosseguimento do recurso, por existir a alegada oposição de acórdãos.

1.1. Alegou a recorrente, a fs. 84, concluindo que:

«O prazo estabelecido no nº 3 do artº 5º, da Lei nº 1/87, de 6/1, não é um imperativo dirigido à assembleia municipal no sentido de só poder deliberar o lançamento de derrama até 30 de Setembro de cada ano;

É sim uma norma que visa permitir atempadamente a preparação das condições burocráticas para a cobrança conjunta da derrama com o imposto principal, a efectuar pelos serviços da Administração Fiscal;

O incumprimento do referido prazo por parte da Câmara tem efeitos meramente disciplinares e não constitui preterição de formalidades essenciais que conduza à anulação de uma liquidação que, além do imposto principal inclua a derrama.»

1.2. O Ex.mo Magistrado do Mº Pº, mantendo a posição já assumida a fs. 39, emitiu longo e bem fundamentado parecer, que finaliza opinando merecer provimento o recurso.

1.3. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Vem fixada a seguinte matéria de facto:

“A importância impugnada diz respeito à derrama liquidada conjuntamente com o I.R.C. de 1989 e foi calculada pela aplicação da taxa de 10% à quantia de 114.309\$00, correspondente ao I.R.C. liquidado.

A Câmara Municipal da Batalha, em reunião de 25/10/89, aprovou o lançamento de derramas para o ano de 1990 de 10% extensivo a todas as freguesias do concelho (doc. de fs. 14).

Com data de 28/09/89, o presidente da Câmara da Batalha enviou ao Director de Finanças de Leiria o ofício nº 5117 que se encontra fotocopiado a fs. 13 e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

A Assembleia Municipal da Batalha, por unanimidade, aprovou, na sessão de 10/11/89, o lançamento de uma derrama de 10% para o ano de 1990, extensivo a todas as freguesias do Concelho.

Com data de 13/11/89 foi enviado pelo presidente da Câmara da Batalha ao Director de Finanças de Leiria o ofício nº 6.137, fotocopiado a fs. 10, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido.

A importância impugnada deu entrada nos cofres do Estado em 30/05/1990, através da guia mod. 78, nº 78905-86248, na Tesouraria da Fazenda Pública da Batalha”.

2.1. Perante esta factualidade, confirmou o acórdão recorrido a sentença da 1ª instância, que anulava a liquidação impugnada, depois de julgar improcedentes os fundamentos do recurso, considerando, que até ao último, baseado na alegada natureza meramente disciplinar do prazo fixado no nº 3 do artº 5º da Lei 1/87, de 6.Jan., ser inútil discutir a natureza do prazo para comunicação da deliberação sobre o lançamento da derrama, pois tal discussão só revelaria no caso de a deliberação ter sido tomada até 30 de Setembro e a comunicação ser posterior a essa data, hipótese que não se verificava no caso dos autos, em que tal deliberação só ocorrera em 10.11.89.

E, continua aquele acórdão, desrespeitado nessa deliberação o prazo limite legalmente fixado, ficou a mesma inquinada de ilegalidade, acarretando a ilegalidade desse acto normativo, regulamentar, a ilegalidade da liquidação nela baseada, com o que conclui pelo acerto da decisão que anulou tal liquidação, negando provimento ao recurso dela interposto.

2.2. O acórdão fundamento, de 21.Out.92, rec. nº 14.515, da mesma Secção, entendeu que o que estava em causa, no respectivo recurso, era o incumprimento do prazo fixado para a comunicação da deliberação sobre o lançamento da derrama ao director de finanças, incumprimento esse que não inquinava de qualquer vício a referida deliberação, cuja validade, aliás, não fora posta em crise; e, considerando que tal prazo era meramente disciplinar, não implicando, por isso, o seu incumprimento, preterição de formalidade essencial, pelo que não podia manter-se a decisão que anulava a liquidação, deu provimento ao recurso e revogou-a, mantendo aquele acto tributário.

2.3 Do confronto entre os dois arestos, melhor dissecados, agora, quanto aos seus fundamentos, há que concluir, contrariamente ao decidido no acórdão de fs. 75, não ser a mesma a questão fundamental nelas discutida e decidida, não ocorrendo, assim, a oposição de julgados que permite o recurso para este pleno da Secção, nos termos do artº 30º, b), do ETAF (cfr., neste sentido, em hipótese idêntica, o ac., desta mesma formação, de 12.Julho.95, rec. 14.513, Apêndice ao D.R., de 14.4.97, fs. 99).

E, conforme nesse aresto se refere, o decidido no acórdão, de fs. 75, não vincula o pleno da secção, nos termos do artº 766º, 3, do CP Civil/61, ao apreciar o recurso.

Sendo que, embora revogados os artºs 763º a 770º, do CP Civil pelos artºs 3º e 17º, do DL 329-A/95, de 12.Dez., a aplicação do regime daquele normativo, como dos demais relativos à tramitação dos recursos para o pleno das Secções, justifica-se por inexistirem normas próprias nas leis processuais administrativas e tributárias, conforme tem sido entendido neste STA (cfr. Jorge de Sousa e Simas Santos, “Recursos jurisdicionais em Contencioso Fiscal”, Maio, 1977, págs. 408/411, e jurisprudência aí citada).

3. Pelo exposto, não existindo oposição de acórdãos, julga-se findo o recurso.

Sem custas (artº 2º da Tabela).

lisboa, 9 de Julho de 1997. — *João José Coelho Dias* (Relator) — *Manuel Fernando dos Santos Serra* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Agostinho Castro Martins* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Abílio Madeira Bordalo* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *João Plácido da Fonseca Limão* — *António José Pimpão*. — Fui presente, *António da Mota Salgado*.

## Aórdão de 9 de Julho de 1997.

### Assunto:

*Imposto extraordinário sobre lucros. Contribuição industrial. Incidência tributária. Norma de incidência. Norma excepcional. Norma interpretativa. Aplicação analógica. Interpretação extensiva. Imposto temporário. Encargo fiscal. Custo. Determinação do lucro tributável. IRC. Aplicação retroactiva.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As normas de incidência tributária são susceptíveis de interpretação extensiva mas não de aplicação analógica.*
- 2 — *Era de incidência tributária a norma do artº 37º, al. c), do Cód. da Contr. Industrial (CCI), que não permitia a dedução da CI, do imposto complementar e do imposto de mais-valias como custos na determinação do lucro tributável em CI.*
- 3 — *Na determinação do lucro tributável em CI a regra era a dedutibilidade de todos os encargos fiscais como custos.*
- 4 — *O imposto extraordinário sobre lucros criado pelo artº 33º do DL 119-A/83 (IESL), como encargo fiscal que era, só não seria dedutível como custo na determinação do lucro tributável se coubesse no conceito de CI.*
- 5 — *O IESL não se configura como adicional da CI mas como imposto diferenciado dela: além de não ter vocação para durar indefinidamente, pois era temporário, as suas regras de tributação eram diversas, porquanto dele não estava isento quem gozasse de isenção temporária de CI e o rendimento colectável sobre que incidia era superior ao do sujeito a CI quando houvesse crédito fiscal por*

*investimento, reinvestimento ou incentivo à exportação, cujos valores eram dedutíveis ao lucro tributável em CI mas não em IESL.*

- 6 — *A colecta do IESL do exercício de 1985 paga por um contribuinte no exercício de 1986 deve ser considerada, para efeitos fiscais, como custo deste exercício de 1986.*
- 7 — *Só com a nova redacção (inovadora e não interpretativa) da al. c) do artº 37º do CCI pelo DL 95/88 é que o IESL deixou de se poder considerar custo para efeitos fiscais.*
- 8 — *Não prejudica esta conclusão que pela nova redacção, expressamente interpretativa, dada pelo artº 28º da Lei 10-B/96, a al. a) do nº 1 do artº 41º do Código do IRC tenha passado a dispor não serem dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável desse imposto não só o IRC, como antes dispunha, mas ainda "quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros".*

Recurso nº. 14.521; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Warre & Cª, SA; Relator: Exmo. Juiz Conselheiro Dr. Castro Martins.

Acordam no pleno da Secção de Contencioso Tributario do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1. WARRE & Cª, S. A., com sede em Vila Nova de Gaia, impugnou a liquidação definitiva, feita pela 2ª Repartição de Finanças de Vila Nova de Gaia, de contribuição industrial, grupo A, relativa ao exercício de 1986, alegando, em síntese, que a importância de imposto extraordinário sobre lucros de 1985, por ela paga em 1986 deve ser considerada como custo para efeito de determinação da matéria colectável daquela contribuição e que, ao proceder diversamente, a Administração Fiscal violou o artº 26º, nº 6, do Código da Contribuição Industrial (CCI), pelo que devem ser anuladas as imposições fiscais indevidamente liquidadas, no montante de 3.687.359\$00.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, por Sentença de 23-3-92, a fls. 29/32, julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação impugnada.

De tal decisão interpôs a FAZENDA PÚBLICA (Fª Pª) para este STA recurso per saltum, a que a Secção, por Acórdão de 28-2-96, a fls. 45/52, negou provimento.

Ainda inconformada, a Fª Pª recorre agora de tal aresto para este Tribunal Pleno com fundamento em oposição entre ele e um outro proferido pela mesma Secção em 23-9-92 no recurso nº 14.520 e publicado in AP-DR de 30-6-95, págs. 2.338 e segs.

Eis as conclusões da sua minuta de recurso:

a) O DL nº 95/88-03-21 (que excluiu do conceito de custo o imposto extraordinário sobre lucros) é uma lei interpretativa.

b) Visou este diploma sublinhar o princípio de que os impostos incidentes sobre os lucros tributáveis não são componentes negativos dos lucros.

c) O imposto extraordinário é um imposto sobre os lucros e não pode ser abatido nos custos.

d) Deve revogar-se o acórdão recorrido, acolhendo-se a interpretação consagrada no acórdão fundamentado e julgando-se improcedente a impugnação.

Não houve contra-alegação.

O magistrado do Mº Pº emitiu parecer de que o recurso não merece provimento, considerando que no acórdão recorrido se sufraga jurisprudência antiga e maioritária da Secção.

2. Vem assente a seguinte matéria de facto:

“A liquidação impugnada respeita a contribuição industrial de 1986.

- Contrariando o procedimento adoptado pela impugnante aquando da apresentação da declaração mod. 2, a repartição de finanças não considerou como custos, para determinação da matéria colectável, a importância de 8.984.880\$0 respeitante a imposto extraordinário sobre lucros do ano de 1985, cobrável em 1986.

- Em consequência do facto antecedente a repartição de finanças, na liquidação definitiva não englobou, na anulação a que procedeu, as quantias de 3.459.179\$00 de contribuição industrial e 154.336\$00 de imposto extraordinário relativos a 1986, bem como liquidou adicionalmente 70.285\$00 de imposto extraordinário e 3.559\$00 de juros compensatórios, perfazendo estas importâncias fiscais globalmente a quantia de 3.687.359\$00.”

3. Como bem definiu o aresto sob recurso, a questão a resolver é se o referido imposto extraordinário sobre os lucros do exercício de 1985, a pagar em 1986, se deve considerar, para efeitos fiscais, como custo deste exercício de 1986, de acordo com o preceituado no artº 26º, nº 6º, do CCI, ou não, por se dever entendê-lo abrangido pela excepção da alínea c) do artº 37º do mesmo CCI.

Por manifesta, a oposição foi reconhecida em despacho do relator de 21-6-96, a fls. 81 vº. Na verdade, àquela questão respondeu o acórdão recorrida em sentido afirmativo, enquanto o acórdão fundamentado, exactamente à mesma questão de se o imposto extraordinário sobre os lucros do exercício de 1985, a pagar em 1986, se deve considerar, para efeitos fiscais, como custo deste exercício de 1986, respondeu negativamente.

4. Vejamos de que lado está a razão.

4.1. O CCI, ao tempo em vigor, depois de preceituar no corpo do artº 1º que a contribuição industrial incidia sobre os lucros imputáveis ao exercício de qualquer actividade comercial ou industrial, definia lucro tributável (artº 22º) dos contribuintes de grupo A, a determinar em princípio com base na sua contabilidade, como a diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no ano anterior àquele a que o ano fiscal respeitasse e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros a corrigir eventualmente nos termos desse código.

O artº 26º do mesmo CCI dispunha no nº 6º que se consideravam custos ou perdas do exercício os encargos fiscais e parafiscais a que estivesse sujeito o contribuinte, sem prejuízo do disposto no artº 37º. Ora a tal respeito este artº 37º dispunha não se considerarem custos ou perdas do exercício, além das “multas fiscais a demais encargos pela prática de infracções fiscais” [alínea d)], apenas, como rezava a sua alínea c), na redacção do DL nº 503-B/76-06-30, “a contribuição industrial, a imposto complementar, o imposto de mais-valias e as contribuições e impostos cujas colectas são dedutíveis nos termos das alíneas a) e b) do artigo 89º” (imposto de capitais incidente sobre certos rendimentos e contribuição predial liquidada relativamente a determinados prédios).

4.2. Assim, a regra era a dedutibilidade de todos os encargos fiscais como custas na determinação do lucro tributável em contribuição industrial, sendo excepcional, portanto insusceptível de aplicação analógica (artº 11º do Cód. Civil), a norma da citada alínea c) do artº 37º

do CCI que não permite a dedução da contribuição industrial, do imposto complementar e do imposto de mais-valias como custos para esse efeito. Logo, o imposto extraordinário sobre lucros, como encargo fiscal que sem dúvida é, só não será dedutível como custo na determinação do lucro tributável se couber no conceito de "contribuição industrial", ainda que extensivamente interpretado<sup>(1)</sup>.

4.3. Mas não se podem assim confundir aqueles dois conceitos de "imposto extraordinário sobre lucros" e "contribuição industrial".

O imposto extraordinário sobre lucros não se configura como mero adicional da contribuição industrial, antes como um imposto diferente deste. Além de não ter, como tinha a contribuição industrial, vocação para durar indefinidamente, pois era temporário (com uma duração meramente anual), as regras de tributação de um e outro imposto eram diversas, encontrando-se as relativas ao imposto extraordinário sobre lucro consagradas no artº 33º do DL nº 119-A/83-02-28 e no DR nº 66/83-07-13. Basta lembrar que do imposto extraordinário sobre lucros não estavam isentos os contribuintes que gozassem de isenção temporária de contribuição industrial. Além disso, o rendimento colectável sobre que ele incidia podia ser superior ao do sujeito a contribuição industrial: bastaria que houvesse crédito fiscal por investimento, reinvestimento ou incentivo à exportação, cujos valores eram deduzidos ao lucro tributável em contribuição industrial mas já não para efeito de liquidação do imposto extraordinário sobre lucros.

Em conclusão, as diferenças entre estas duas espécies tributárias, que nos obrigam a encará-las como dois impostos distintos, conduzem-nos a concluir que o conceito de imposto extraordinário sobre lucros não cabe no conceito de contribuição industrial.

4.4. Aliás, a própria Administração Fiscal, salientando (cfr. nº 4 do Ofício Circulado nº 4.065, de 23-8-72, citado em Código da Contribuição Industrial Anotado e Comentado, de Martins Barreiros e outros, 2ª edição, 1986, página 352) que a excepção prevista nessa alínea respeitava "somente aos tributos nela mencionados", aceitava como custos do exercício, para a determinação do tributável em contribuição industrial, não só a derrama (cfr. Ofício Circulado nº 1.369, da 3ª Direcção de Serviços da DGCI, de 29-4-86, transcrito em Código da Contribuição Industrial, Rei dos Livros 12ª edição, 1987, página 263) mas ainda "os juros de mora, as custas e outros encargos [semelhantes] porventura pagos conjuntamente" (cfr. nº 4 do citado Ofício Circulado nº 4.065), o imposto de comércio e indústria (cfr. Despacho de 2-12-76, processo nº 313.120.390, Livro 7/65-191, citado em Código do Contribuição Industrial Anotado, de Garcia de Freitas e outro, 5ª edição, 1981, pág. 365) e "tanto o imposto extraordinário sobre lucros como o imposto extraordinário sobre algumas despesas das empresas a que aludem, respectivamente, os Decretos Regulamentares nºs 66/83 e 67/83, ambos de 13 de Julho" (cfr. Despacho do Secretário de Estado do Orçamento de 16-8-83, divulga pelo Ofício Circulado nº 1.888, de 22-8-83, da 3ª Direcção de Serviços da DGCI e cita em Código da Contribuição Industrial Anotado e Comentado de Martins Barreiros e outros, 2ª edição, 1986, páginas 352 e 353).

4.5. É certo que por despachos de 21-11-86 e 16-1-87 o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais revogou aquele Despacho do Secre-

<sup>(1)</sup> Na falta de preceito especial sobre a matéria, há que recorrer à regra geral do citado artº 11º do Código Civil, que, depois de proibir a aplicação analógica das normas excepcionais, admite a sua interpretação extensiva.

tário de Estado do Orçamento de 16-8-83 no respeitante ao imposto extraordinário sobre lucros, determinando que este deixasse de "constituir custo do exercício a partir do ano de 1986" (cfr. Ofício Circulado nº 164, de 20-1-87, da 3ª Direcção de Serviços da DGCI, transcrito em Código de Contribuição Industrial, Rei dos Livros, 12ª edição, 1987, página 267); mas certo é também que esta Secção do Contencioso Tributário do STA, por acórdãos de 8-5-91 e 23-9-92, nos recursos 13.066 e 14.277, respectivamente (publicados em AP-DR, de 1991, pág. 532, e de 1992, pág. 2290, respectivamente também), declarou ilegal e por isso rejeitou a doutrina daqueles despachos de 21-11-86 e 16-1-87.

Com efeito, tais Acórdãos de 8-5-91 e 23-9-92 pronunciaram-se sobre essa matéria do modo que assim se pode resumir:

a) O imposto extraordinário sobre lucros criado pelo artº 33º do DL nº 119-A/83 constituía um custo do exercício em que era pago, por abrangido pela regra do nº 60 do artº 26º do CCI;

b) Só com a nova redacção (inovadora e não interpretativa) dada à dita alínea c) do artº 37º do CCI pelo DL nº 95/88 (que a seguir à "contribuição industrial" acrescentou: "ou quaisquer outros impostos que recaiam sobre os lucros sujeitos àquela"), é que tal tributo ficou incluído nas excepções à dita regra deixando assim de ser um custo do exercício para efeito da determinação do lucro tributável em contribuição industrial.

4.6. Na verdade, ao contrário do que sustenta a recorrente, o DL nº 95/88 inovador e não interpretativo.

Por um lado, antes da publicação do DL nº 95/88 não existia corrente jurisprudencial no sentido de o imposto extraordinário sobre lucros não constituir um custo do exercício para efeito de contribuição industrial, por a questão nem sequer ser ventilada nos tribunais, visto a própria Administração Fiscal, como vimos atrás, ter sustentado e adoptado no exercício da sua competência de entidade liquidadora da contribuição industrial, até finais de 1986, a posição contrária.

Por outro lado, não havendo no DL nº 95/88 qualquer sinal da existência de intenção de dar-lhe carácter interpretativo, deve partir-se do pressuposto de que, como é regra, a lei só pretende valer para o futuro - artigo 12º do Código Civil (cfr. sobre a matéria: FRANCESCO FERRARA, in Interpretação e Aplicação das Leis, tradução de MANUEL DE ANDRADE, 3ª edição, pág. 132; OLIVEIRA AS-CENSAO, em estudo publicado no Boletim Oficial do Ministério do Justiça, nº 229, pág. 16; e FERRER CORREIA, em parecer publicado no Colectânea de Jurisprudência, ano XIV, tomo 4º pág. 35.

4.7. Conclui-se que a colecta de imposto extraordinário sobre lucros do exercício de 1985, pago pela impugnante no exercício de 1986, deve ser considerado, para efeitos fiscais, como custo deste exercício de 1986, de acordo com o preceituado no artº 26º, nº 6º, do CCI, conforme decidiu o acórdão recorrida ao confirmar a sentença da 1.ª instância que dera provimento à impugnação.

Nem afecta esta conclusão o facto de, com a nova redacção que lhe deu o artº 28º, nº 1, da Lei nº 10-B/96-03-23, a al. a) do nº 1 do artº 41º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) ter passado a dispor não serem dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável desse imposto não só o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), como antes dispunha, mas também "quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre o lucros"; nem o facto de o nº 7 desse artº 28º ter atribuído natureza interpretativa a essa nova redacção. É que não estamos perante uma liquidação de IRC, em vigor apenas

desde 1989, mas sim de contribuição industrial de 1986, a que não pode, segundo a regras de interpretação e aplicação das leis, aplicar-se tal norma do Código do CIRC mas sim os referidas preceitos do CCI.

5. Pelo Exposto, nega-se provimento ao recurso.  
Sem custas (art.º 2.º da Tabela).

Lisboa, 9 de Julho de 1997. — *Agostinho Castro Martins* (Relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Manuel Fernando dos Santos Serra* — *João José Coelho Dias* — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Lúcio Assunção Barbosa* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *António José Pimpão* — *João Plácido da Fonseca Limão* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Abílio Madeira Bordalo* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Domingos Brandão de Pinho* (vencido nos termos do acórdão fundamento, de que fui relator). — Fui presente, *António Mota Salgado*.

### Acórdão de 9 de Julho de 1997.

#### Assunto:

*Oposição de julgados.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*O recurso para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, por oposição de acórdãos, pressupõe que entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento se verifique oposição de assertivos decisórios, o que predica que sejam idênticas as situações de facto tratadas em ambos os arestos e os mesmos os enquadramentos jurídicos aplicáveis.*

Recurso n.º 14 528; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Cimianto Sociedade Técnica de Hidráulica, S. A.; Relator: Ex.º Conselho Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam no Pleno da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o acórdão da Secção que negou provimento ao recurso interposto pela F<sup>ª</sup>P<sup>ª</sup>, confirmando a sentença da 1.ª instância que julgara procedente a impugnação deduzida contra a liquidação do imposto profissional de 1979 a 1983 por Cimianto — Sociedade Técnica de Hidráulica, S. A., veio a Representante da F<sup>ª</sup>P<sup>ª</sup> recorrer para o Pleno, com base em oposição com o acórdão da mesma Secção, de 23.5.90, rec. 10 641.

Concluiu a sustentar que os acórdãos em causa assentaram em soluções opostas relativamente à mesma questão fundamental de direito (sujeição a imposto profissional das indemnizações por cessação de contrato de trabalho por mútuo acordo das partes), decidindo o acórdão recorrido que a referida indemnização constitui contra-prestação do contrato de cessação da relação laboral e não do contrato laboral, enquanto o invocado a considera recebida por virtude do contrato de trabalho, e que essa oposição no domínio da mesma legislação — a al. f) do § 2º do art. 1º do CIP, na redacção anterior ao DL 111/86, de 21.5.

O Exmo Magistrado do M<sup>º</sup>P<sup>º</sup> concordou com a existência da invocada oposição.

Cumpré apreciar.

Não vem comprovado o trânsito em julgado do acórdão fundamento, mas o dito presume-se, nos termos da parte final do art. 763º/4 do CPCivil, aplicável ex vi do art. 131º/1 e 102º e sgs. da LPTA.

Da lei (arts. 30º/b do ETAF e 763º do CPC) e da jurisprudência corrente, extrai-se a asserção de que a oposição de julgados pressupõe assertivos antagónicos dos arestos tidos como opostos quanto à mesma questão de direito, com base em situações de facto e enquadramentos legais idênticos (por todos, cf. Ac. do TPleno do STA, de 21.6.88, em AD 329/709).

Ora, no caso em apreço, verifica-se a referida identidade de situações de facto sobre as quais se controverte se estão (ou não) sujeitas a imposto profissional as indemnizações por cessação do contrato de trabalho por mútuo acordo das partes, abrigado no DL 372-A/75, de 16.7.

Em ambos os feitos apreciados (no acórdão recorrido e no acórdão fundamento) a Administração Fiscal veio a liquidar Imposto Profissional sobre as referidas indemnizações que os respectivos impugnantes não haviam sujeitado a imposto, relativamente ao exercício (comum) de 1983.

E a questão fundamental de direito que está em causa — a da incidência do imposto sobre as ditas verbas — submete-se em ambos os julgados às mesmas normas jurídicas vigentes ao tempo do exercício em causa, que é o mesmo, o de 1983, as quais são as do art. 1º e §§ 1º e 2º, alínea f) do CIProfissional, na redacção anterior à do DL 111/86, de 21 de Maio.

Quanto, propriamente, à oposição entre os assertivos decisórios emitidos por cada um dos acórdãos em presença, a mesma é nítida, porquanto, enquanto a dita verba indemnizatória foi considerada como não sujeita a imposto, em atenção ao entendimento de que a mesma era estranha à relação laboral, pelo acórdão recorrido, o acórdão fundamento ditou-a incidente do tributo questionado por considerar que a sua fonte ainda era a relação profissional.

Por isso, estão verificados todos os requisitos exigidos pela lei para que o procedimento de oposição de julgados prossiga seus termos.

Termos em que se decide existir oposição de julgados, prosseguindo os autos seus termos.

Sem custas.

9 de Julho de 1997. — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Agostinho Castro Martins* — *Manuel Fernando dos Santos Serra* — *João José Coelho Dias*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

### Acórdão de 9 de Julho de 1997.

#### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Oposição de julgados. Tribunal Pleno. Acórdão fundamento. Trânsito em julgado.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *Nos termos do artº 763º, nº 4, do CPC 61, invocável como fundamento do recurso por oposição de acórdãos só pode ser um aresto transitado em julgado.*
- 2 — *Se de um aresto da Secção foi interposto recurso para o Tribunal Pleno, que conheceu do seu mérito, o acórdão que em tal processo definitivamente se pronunciou sobre a matéria da causa foi esse aresto do Tribunal Pleno e não o da Secção, que por isso não pode servir de fundamento a recurso por oposição de acórdãos.*

Recurso n.º 14 543, de que é Recorrente José Ricardo Almeida Costa Albuquerque e Recorrida a Fazenda Pública, e de que foi Relator o Juiz Conselheiro Castro Martins.

Acordam no Pleno da 2ª Secção (Contencioso Tributário) do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1. José Ricardo Almeida Costa Albuquerque, residente em Mangualde, deduziu em 20-10-87 impugnação judicial contra a liquidação de um imposto sucessório.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu julgou a impugnação improcedente, por Sentença de 21-2-92 (fls. 20 a 39), da qual a impugnante interpôs recurso *per saltum* para a 2ª Secção deste STA, que lhe negou provimento por Acórdão de 12-5-93 (fls. 65 a 68).

Ainda inconformada, a impugnante interpôs então recurso de tal aresto para este Tribunal Pleno, com fundamento em oposição de acórdãos, ao abrigo do artº 30º, al.b), do ETAF, indicando como aresto fundamento o Acórdão da Secção de 30-11-1988, lavrado no recurso nº 5273 e publicado na RLJ, nº 3786, págs. 266 a 267, em AD, nºs 332-333, págs. 1067 a 1069, e no correspondente volume (4º trimestre de 1988) do AP-DR, com data de 28-2-90, págs. 1424 a 1426.

Tendo-se verificado, porém, que de tal aresto fundamento subira recurso para este Tribunal Pleno, que o julgara por Acórdão de 7-3-90, o relator lavrou o seguinte despacho em 14-11-95, a fls. 107:

“Um dos pressupostos do recurso por oposição de acórdãos é que o acórdão fundamento haja transitado em julgado.

Não é o caso do acórdão aqui oferecido como fundamento, que não transitou, uma vez que foi proferido em recurso *per saltum* da 1ª instância e dele foi, por isso, interposto o recurso ordinário admitido pelo artº 30º, al. a), do ETAF na redacção anterior à Lei 11/93, para o Tribunal Pleno, que o julgou por Acórdão de 7-3-90.

Por isso e ao abrigo do artº 111º, nº 1, al. e) da LPTA, julgo findo este recurso.”

É deste despacho que sobe reclamação para a conferência, apresentada pelo recorrente, que como remate da respectiva fundamentação oferece as seguintes conclusões:

a) O Acórdão de 30/11/88, indicado pelo recorrente, ora reclamante, como fundamento do presente recurso, foi proferido num processo que seguiu a tramitação prevista na lei, não se tendo tratado de recurso *per saltum*, mas sim obrigatoriamente interposto na Secção de Contencioso do STA.

b) Por conseguinte o Acórdão citado tem validade e pode servir de fundamento ao recurso interposto pelo ora reclamante, tanto mais

que ele também já transitou em julgado, tendo «a decisão e orientação nele insertas» sido confirmadas pelo Pleno da Secção do STA.

A Fazenda Pública respondeu sustentando dever julgar-se a reclamação improcedente e manter-se o reclamado despacho do relator.

No mesmo sentido, e com invocação do artº 763º, nº 4, do CPC61, se pronunciou o magistrado do Ministério Público.

2. O recorrente assenta a sua reclamação contra o despacho do relator em dois pontos. O primeiro deles é sem importância para a economia da reclamação: não aceita que se designe pela expressão latina *per saltum* um recurso interposto directamente de um tribunal Tributário de 1ª Instância para a Secção de Contencioso Tributário do STA, por versar apenas matéria de direito. Trata-se, no entanto, de expressão que logrou consagração na nossa legislação, doutrina e jurisprudência.

Quanto ao outro ponto de desacordo: o artº 763º, nº 4, do CPC61, em vigor no tempo da interposição deste recurso por oposição de acórdãos, tal como ao tempo da prolação do despacho sob reclamação, dispunha que como seu fundamento só podia invocar-se acórdão transitado em julgado.

Não é esse o caso do invocado acórdão de 30-11-98, pois dele foi interposto recurso. Ora, tendo o Tribunal Pleno conhecido do mérito de tal recurso, o acórdão que em tal processo definitivamente se pronunciou sobre a matéria da causa foi esse aresto do Tribunal Pleno e não o da Secção, que por isso não pode servir de fundamento neste recurso por oposição de acórdãos.

3. Pelo exposto desatende-se a reclamação.

Custas pelo reclamante, com 15 000\$00 de taxa de justiça.

Lisboa, 9 de Julho de 1997. — *Agostinho Castro Martins* — Relator — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Domingos Brandão de Pinho* — *João José Coelho Dias* — *Manuel Fernando dos Santos Serra*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

**Acórdão de 9 de Julho de 1997.****Assunto:**

*Oposição. Reversão. Gerente de facto e de direito. Responsabilidade subsidiária.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*I — O artigo 3º do CPT apenas se refere à aplicabilidade imediata das normas de natureza processual, o mesmo se verificando com o artº 2º, 1, do DL nº 154/91, de 23/IV.*

*II — O regime da responsabilidade subsidiária dos gerentes de sociedades de responsabilidade limitada pelas dívidas tributárias da sociedade é o fixado pela lei em vigor à data do nascimento destas.*

*III — Como assim, o artigo 13º do CPT só se aplica às dívidas que nasceram após a entrada em vigor do CPT — 1 de Julho de 1991 (artigo 2º, 1, do DL nº 154/91).*

Recurso n.º 15 825; Recorrente: Augusto Álvaro Marques Duarte; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

Acordam no Pleno da Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Augusto Álvaro Marques Duarte recorre do acórdão da Secção de fls. 118 vº, «na parte em que o mesmo negou provimento ao recurso, mantendo a responsabilidade tributária do recorrente pelas dívidas de imposto de transacções (IT) e de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que nasceram antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro», em contrário do decidido no acórdão de 29.1.992 - rec. 12125.

Culmina a sua alegação com as seguintes conclusões:

1. Vem o presente recurso interposto do acórdão dado em 4 de Maio de 1994, na parte em que o mesmo negou provimento ao recurso interposto pelo aqui recorrente, mantendo a responsabilidade tributária deste pelas dívidas de imposto de transacções (anos de 1982, 1983 e 1985) e de imposto sobre o valor acrescentado (1986);

2. A manutenção da responsabilidade do ora Rct. pelo pagamento das dívidas de imposto de transacções e de imposto sobre o valor acrescentado procedeu do facto de, no acórdão recorrido, se ter considerado que o regime instituído nesta matéria pelo Código de Processo Tributário - artigo 13º -, não era temporalmente aplicável a essas dívidas;

3. Todavia, no acórdão de 29.1.92, também deste Supremo Tribunal, decidiu-se que, a partir da entrada em vigor do CPT (01. VII. 1991) era o regime nele previsto acerca da responsabilidade dos administradores e gerentes pelas dívidas fiscais das sociedades comerciais de responsabilidade limitada que terá de aplicar-se aos processos pendentes, nos termos da disposição do artº 2º, 1, do DL n.º 154/91;

4. Nos termos da parte final do n.º 1 do artº 13º do CPT, os administradores e os gerentes das sociedades de responsabilidade limitada não serão subsidiariamente responsáveis pelas contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.

5. Essa prova fê-la o ora Rct.,

6. Com efeito, a fls. 69/69vº decidiu-se não haver “razão de censura na conduta do recorrente”, como administrador da executada, considerando-se “ilídida a presunção legal de culpa sobre ele impendia e, portanto, afastada a existência de culpa de sua parte que permite responsabilizá-lo pela insuficiência económica da empresa”;

7. Mesmo no domínio do artº 16º do CPCL - antes e depois do DL 68/87 - se considerou que a responsabilidade dos administradores e gerentes pelas dívidas das sociedades, provenientes de contribuição e impostos, pressupunha uma actuação culposa deles (administradores ou gerentes) da qual tivesse resultado a insuficiência do património social para fazer face às dívidas fiscais;

8. O acórdão recorrido, na parte em que considerou o recorrente responsável pelas dívidas provenientes de imposto de transacções e de imposto sobre o valor acrescentado, violou o artº 2º, 1, do DL n.º 154/91, de 23/IV, inobservou o disposto nos artºs 13º, 1, e 216º, 1, b), in fine, do CPT e não fez a melhor interpretação dos arts. 16º, in corpore, e 176º, 1, b), in fine, do CPCL.

Contra-alegando, a Fazenda Pública conclui pela confirmação do acórdão recorrido.

Também o distinto PGA entende que “a oposição de acórdãos deve ser decidida no sentido de confirmar o acórdão recorrido, que segue jurisprudência hoje unânime da Secção”.

No acórdão de fls. 158-161, julgou-se verificada a existência da alegada oposição de julgados.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Conquanto aquela decisão preliminar não faça caso julgado, por poder ser revista e reformulada na apreciação final - artigo 7º, 3, do CPC -, não pode deixar de se reconhecer que a mesma se mostra acertada.

Na verdade, à questão de saber se o regime do artigo 13º do Código de Processo Tributário (CPT) seria, ou não, aplicável a todos os processos pendentes à data da entrada em vigor do mesmo compêndio adjectivo, respondeu o acórdão fundamento afirmativamente, entendendo, pois, que o regime de tal preceito se aplicava retroactivamente. Em sentido perfeitamente antagónico se pronunciou o acórdão recorrido, na perspectiva de que o momento decisivo em sede de responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada é o da ocorrência de facto tributário.

Aí se teve em conta a seguinte factualidade:

a) Na 2ª Repartição de Finanças do Concelho de Matosinhos foi instaurada uma execução fiscal contra COMEC - Sociedade de Construções de Máquinas e Equipamentos, S.A., para cobrança coerciva das dívidas referidas a fls. 35 e 36, nascidas e postas à cobrança entre 1982 e 1988;

b) Na falta de bens daquela sociedade, a referida execução foi mandada reverter contra o recorrente por despacho de 6 de Abril de 1989, fotocopiado a fls. 37;

c) A sociedade originariamente executada nasceu em 11 de Dezembro de 1974 e proveio da transformação da sociedade “Mecânica Corbate, Lda”, transformação essa que visava resolver, ou pelo menos melhorar, a situação económico-financeira desta última empresa, com a entrada de novos sócios, entre eles o recorrente, e dinheiro fresco;

d) Algum tempo depois dessa transformação, a executada negociou um acordo com uma empresa italiana - a Triulzi -, que trouxe benefícios à sua situação económica, o que permitiu que a COMEC celebrasse em 12 de Setembro de 1980 um contrato de viabilização com a banca destinado a evitar o seu colapso e encerramento;

e) A Triulzi, porém, em 1982 ou 1983, deixou de cumprir o estipulado com a COMEC, o que agravou a situação económica desta;

f) A COMEC era, desde 1977, gerida no seu dia-a-dia pelo engenheiro técnico Rodolfo Teles;

g) O recorrente deslocava-se com regularidade variável à empresa inicial executada, quer para participar nas reuniões de gerência, onde eram dadas as instruções para a sua gestão, quer para se inteirar da sua situação;

h) Deslocações essas que se faziam sempre que para isso era solicitado e que eram mais frequentes nos feriados, em que os problemas da empresa eram maiores;

i) O oponente desenvolvia outra actividade profissional, da qual vivia;

j) O recorrente exercia o cargo de administrador da COMEQ;

l) Em 25 de Agosto de 1982, a administração da executada negociou com a Secretaria de Estado do Emprego um acordo de concessão de apoio financeiro;

m) O recorrente interessava-se pela situação da empresa originariamente executada e esforçou-se para que ela superasse os problemas com que se confrontava.

Expostos os factos disponíveis, passa-se ao exame da pretensão do Rct., contida nas conclusões da alegação do recurso e que se consubstancia, fundamentalmente, na aplicação do regime do artigo 13º do CPT à sua responsabilidade subsidiária pelo pagamento de dívidas de imposto de transacções dos anos de 1982, 1983 e 1985 e de IVA do ano de 1986.

Para tanto, invoca o Rct. o disposto no artigo 2º, 1, do DL nº 154/91, de 23/IV, abonando-se no acórdão desta Secção de 29.I.1992, proferido no recurso nº 12.125.

Sucedede que, há muito, a posição defendida em tal aresto foi abandonada, tendo até o seu Ex.mo Relator cedo mudado de opinião, como se vê do acórdão de 19.X. 1994 - rec, nº 17388 e pelo mesmo é expressamente afirmado no acórdão de 2.III.95 - rec. nº 14.930, também por si relatado.

E a verdade é que a aplicabilidade, no caso dos autos, do regime do artigo 13º do CPT, pretendida pelo recorrente, carece de fundamento legal.

Dos artigos 2º, 1, do DL 154/91 e 3º do CPT não resulta a eficácia retroactiva do sobredito artigo 13º, sendo que os mesmos se referem, genericamente, à imediata aplicabilidade das normas de natureza processual, como decorre do facto de se tratar de um diploma de direito adjectivo.

No que concerne às normas de natureza substantiva, não se vislumbra razão válida para que o legislador se tivesse afastado da regra geral consignada no artigo 12º, 1, do Código Civil de que a lei material tem efeito prospectivo. Se o legislador tivesse querido que os regimes de natureza substantiva fossem de aplicação imediata, portanto, com efeito retroactivo, certamente que o teria estabelecido com clareza no citado artigo 3º Ora, a letra deste preceito revela que foi propósito do legislador restringir a aplicação imediata da nova lei apenas às normas de natureza processual.

A responsabilidade pelo pagamento voluntário ou coercivo de um imposto ou de uma multa faz parte da relação jurídica tributária, inserindo-se no direito tributário material, ou seja, o conjunto de normas que regulam o nascimento e a extinção da obrigação tributária e a determinação dos respectivos sujeitos e objecto.

O artigo 13º do CPT, dispondo sobre a responsabilidade dos administradores ou gerentes das empresas e sociedades de responsabilidade limitada, insere-se em tal área. Sendo, pois, uma norma de direito material, só se aplica às dívidas que nasceram após a sua entrada em vigor - 1 de Julho de 1991 (artigo 2º, 1, do DL 154/91).

Em suma: o regime da responsabilidade subsidiária dos gerentes de sociedades de responsabilidade limitada pelas dívidas tributárias da sociedade é o fixado pela lei em vigor à data do nascimento destas ou da sua cobrança voluntária.

In casu, reportando-se as dívidas exequendas aos anos de 1982, 1983, 1985 e 1986, era, efectivamente, à luz do artigo 16º do CPC que a questão da responsabilidade subsidiária do Rct. pelo pagamento das mesmas tinha de ser resolvida.

Segundo tal norma, para que essa responsabilidade se verifique, basta que se prove que o gerente o foi de direito e de facto - como aconteceu no caso vertente -, não lhe sendo lícito afastar a presunção de culpa consagrada no preceito. Culpa funcional, dispensando, pois,

a imputação respectiva a um comportamento, individual, antes se ligando ao mero exercício do cargo ou função de gerente.

Pelo exposto, improcedem todas as conclusões da alegação do recorrente, seguro que no aresto recorrido violado não foi qualquer dos preceitos apontados por aquele, não se impondo, pois, fazer-lhe qualquer censura.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o acórdão em apreço.

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

Lisboa, 9 de Julho de 1997. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Hernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Agostinho Castro Martins* — *Domíngos Brandão de Pinho* — *João José Coelho Dias* — *Manuel Fernando dos Santos Serra* — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Abílio Madeira Bordalo* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Vítor Manuel Marques Meira* — *João Plácido da Fonseca Limão* — *António José Pimpão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Julho de 1997.

### Assunto:

*Oposição. Reversão. Gerente de direito e de facto. Responsabilidade subsidiária.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — O artigo 3º do CPT apenas se refere à aplicabilidade imediata das normas de natureza processual, o mesmo se verificando com o artigo 2º, 1, do DL 154/91, de 23/IV.*
- II — O regime da responsabilidade subsidiária dos gerentes de sociedades de responsabilidade limitada pelas dívidas tributárias da sociedade é o fixado pela lei em vigor à data do nascimento destas.*
- III — Como assim, o artigo 13º do CPT só se aplica às dívidas que nasceram após a entrada em vigor do CPT - 1 de Julho de 1991.*

Recurso n.º 16.070 em que é Recorrente: Manuel José Gonçalves Pinto de Sousa; Recorrida: Fazenda Pública. Relator, o Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA:

Manuel José Gonçalves Pinto de Sousa recorre, ao abrigo da alínea b) do artigo 30º do ETAF, do acórdão da Secção de fs. 139-146, por oposição ao da mesma formação de 29.I.1992, publicado em Acórdãos Doutrinários, nº 3 72, págs. 1323 e segs.

Culmina a sua alegação com as seguintes conclusões:

I. A partir da entrada em vigor do Código de Processo Tributário, passou a caber aos gerentes ou administradores de sociedades co-



merciais de responsabilidade limitada o ónus da prova de que agiram sem culpa na diminuição do património da sociedade em termos de impossibilitar o pagamento de dívidas de contribuições e impostos;

II. Tal regime é de aplicação aos processos pendentes, por força do artº 2º, 1, do DL nº 154/91, de 23/IV;

III. Assim, o novo regime é de aplicação retroactiva;

IV. Estando provado nos autos que o ora recorrente - responsável subsidiário - não teve culpa no facto de o património da executada originária se ter tornado insuficiente para a satisfação dos créditos exequendos (dívidas fiscais e à Segurança Social nascidas antes do DL nº 68/87), terá ele, Rct., de ver declarada - totalmente (e não apenas parcialmente) - procedente a oposição que deduziu, contra-riamente ao decidido pelo acórdão recorrido, em violação da norma do nº 1 do artigo 2º do DL 154/91.

Contra-alegando, a Fazenda Pública conclui pela confirmação do aresto recorrido.

Também o distinto PGA é de parecer que o recurso não merece provimento.

No acórdão de fls. 212-214, julgou-se verificada a existência da alegada oposição de acórdãos.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Conquanto aquela decisão preliminar não faça caso julgado, por poder ser revista e reformulada na apreciação final - artigo 766º, 3, do CPC -, não pode deixar de se reconhecer que a norma se mostra acertada.

Na verdade, à questão de saber se o disposto no nº 1 do artigo 13º do CPT é, ou não, retroactivo respondeu o acórdão fundamento afirmativamente, tendo o acórdão recorrido dado resposta de sinal contrário, uma vez que o disposto no seu artigo 3º só se refere a normas de natureza processual, sendo certo que a matéria da responsabilidade dos gerentes pelas dívidas fiscais é de natureza substantiva.

Aí se teve em conta a seguinte factualidade:

a) Na 2ª Repartição de Finanças do concelho de Matosinhos, foi instaurada execução fiscal contra COMEC - Sociedade de Construções de Máquinas e Equipamentos, S.A., para cobrança coerciva dos títulos fotocopiados desde fs. 27 a 44 dos autos, certificativos das dívidas de imposto de transacções de 1982, 1983 e 1987, de imposto sobre o valor acrescentado de 1986 e 1987, de imposto de circulação de 1982 e 1988, de multas e outras penalidades de 1987 e de dívidas ao Instituto de Emprego e Formação Profissional contraídas em 1976, 1978 e 1982.

b) Na falta de bens da sociedade devedora, a execução foi mandada reverter contra o oponente, por despacho de 6 de Abril de 1989, de acordo com o artigo 16º do CPCL.

c) O oponente foi administrador de direito e de facto da executada desde a constituição desta, em Janeiro de 1975.

d) No exercício dessas funções, deslocava-se diariamente à empresa e, sempre que para tal era solicitado, participava nas reuniões da administração, tendo colaborado na outorga do contrato de viabilização da empresa.

e) O oponente tinha outras actividades profissionais das quais vivia, sendo a empresa gerida no dia-a-dia, pelo administrador Rodolfo Teles.

f) O oponente foi um administrador interessado, que desenvolveu todos os seus esforços e empregou o melhor do seu saber no sentido de resolver as dificuldades da empresa, chegando a entrar com dinheiro para a COMEC para fazer face a situações de emergência.

g) A ruína económica e financeira da empresa ficou a dever-se a factores externos, como, por exemplo, a crise do sector, a falta de mercado para os seus produtos, as restrições ao crédito, o não pagamento por falta de clientes, etc.

Expostos os factos disponíveis, passa-se ao exame da pretensão do Rct., contida nas conclusões da alegação do recurso e que se traduz na aplicação retroactiva do regime da responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada consagrado no CPT (artigo 13º).

Para tanto, invoca o Rct. o artigo 2º, 1, do DL nº 154/91, de 23/IV, abonando-se no acórdão desta Secção de 29.I.1992, proferido no recurso nº 12125.

Sucedendo que, há muito, a posição defendida em tal aresto foi abandonada, tendo até o seu Ex.mo Relator cedo mudado de opinião, como se vê do acórdão de 19.X.1994 - rec. nº 17388 e pelo mesmo é expressamente afirmado no acórdão de 2.III.95 - rec. nº 14930, também por si relatado.

E a verdade é que a aplicabilidade, no caso dos autos, do regime do artigo 13º do CPT, pretendida pelo recorrente, carece de fundamento legal.

Dos artigos 2º, 1, do DL nº 154/91 e 3º do CPT não resulta a eficácia retroactiva do sobredito artigo 13º, sendo que os mesmos se referem, genericamente, à imediata aplicabilidade das normas de natureza processual, como decorre do facto de se tratar de um diploma de direito adjectivo.

No que concerne às normas de natureza substantiva, não se vislumbra razão válida para que o legislador se tivesse afastado da regra geral consignada no artigo 12º, 1, do Código Civil de que a lei material tem efeito prospectivo. Se o legislador houvesse querido que os regimes de natureza substantiva fossem de aplicação imediata, portanto, com efeito retroactivo, certamente o teria estabelecido com clareza no citado artigo 3º Ora, a letra do preceito revela que foi propósito do legislador restringir a aplicação da nova lei apenas às normas de natureza processual.

A responsabilidade pelo pagamento voluntário ou coercivo de um imposto ou de uma multa faz parte da relação jurídica tributária, inserindo-se no direito tributário material, ou seja, o conjunto de normas que regulam o nascimento e a extinção da obrigação tributária e a determinação dos respectivos sujeitos e objecto.

O artigo 13º do CPT, dispondo sobre a responsabilidade dos administradores ou gerentes das empresas e sociedades de responsabilidade limitada, insere-se em tal área. Sendo, pois, uma norma de direito material, só se aplica às dívidas que nasceram após a sua entrada em vigor - 1 de Julho de 1991 (artigo 2º, 1, do DL 154/91).

Em suma: o regime da responsabilidade subsidiária dos gerentes de sociedades de responsabilidade limitada pelas dívidas fiscais da sociedade é o fixado pela lei em vigor à data do nascimento destas.

In casu, reportando-se as dívidas exequendas aos anos de 1982, 1983, 1986, 1987 e 1988 era, efectivamente, à luz do artigo 16º do CPCL e do artigo único do DL nº 68/87, de 9/II (este quanto às dívidas que nasceram posteriormente a 14.II.1987) que a questão da responsabilidade subsidiária do Rct. pelo pagamento das mesmas tinha de ser resolvida, como realmente foi no aresto em apreço.

Pelo exposto, não logram êxito as conclusões da alegação do Rct., seguramente não se mostrando violado, no acórdão recorrido, qualquer dos invocados preceitos, máxime, o dito artigo 2º, 1, do DL 154/91, não havendo, portanto, censura alguma a fazer-lhe.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sobredita decisão da Secção.

Custas pelo recorrente, com 60.000\$00 de taxa de justiça e 50% de procuradoria.

Lisboa, 9 de Julho de 1997. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Hernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Agostinho Castro Martins* — *Domingos Brandão de Pinho* — *João José Coelho Dias* — *Manuel Fernando dos Santos Serra* — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Abílio Madeira Bordalo* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Vítor Manuel Marques Meira* — *João Plácido da Fonseca Limão* — *António José Pimpão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

### Acórdão de 9 de Julho de 1997.

#### Assunto:

*Oposição de Acórdãos. Requisitos. Diferentes situações de facto e de direito. Consequências.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Para que se verifique oposição de acórdãos, nos termos do artº 30º alínea b) do ETAF é preciso que os arestos em questão sejam proferidos pela Secção de Contencioso Tributário do STA no domínio da mesma legislação sobre a mesma questão fundamental de direito e perfilhem soluções opostas, com decisões expressas.*
- II — *Sendo diferentes as situações de facto e bem assim o fundamento de direito de ambos os acórdãos invocados como contraditórios, não pode concluir-se pela verificação de oposição de julgados, nos termos daquele normativo referido em I pelo que o recurso terá de considerar-se findo, sem prosseguimento.*
- III — *Sucedo assim, quando no Acórdão recorrido se fez aplicação do artº 16º do CPCI a uma determinada situação fáctica, excluindo-se a aplicação do Dec.-Lei 68/87, de 9/2, e no acórdão fundamento se aplicou o artº 13º do C.P. Tributário a situação fáctica algo divergente.*

Recurso n.º 16 202, em que são Recorrentes Manuel Arroja Beatriz e Outro e Recorrida Fazenda Pública, e de que foi Relator o Exm.º Cons.º Dr. Abílio Bordalo.

Acordam, em conferência, no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Manuel Arroja Beatriz e Francisco Arroja Beatriz, identificados nos autos, não se conformando com o Acórdão da Secção de fls. 82-87 proferido em 20 de Dezembro de 1995 que negou provimento ao recurso interposto da sentença que julgara improcedente a oposição à execução fiscal que lhes fora movida por dívidas aduaneiras, recorrem para o Pleno, nos termos dos artºs 30º alínea b) [por lapso

foi referido alínea b) do artº 26º] do ETAF, e 102º da LPTA e 765º e segs. do C.P.C. invocando oposição daquele Acórdão com o proferido pela mesma Secção em 29.1.92 publicado nos «Acórdãos Doutrinários» n.º 372 págs. 1323 e segs. cuja fotocópia constitui fls. 121-125 dos presentes autos.

Nas suas alegações os recorrentes formularam as seguintes conclusões:

«1. Quer o douto Acórdão recorrido, quer o douto Acórdão fundamento se ocupam de forma expressa da questão da lei aplicável aos processos executivos pendentes em que se discuta a responsabilidade dos gerentes por dívidas fiscais de sociedades de responsabilidade limitada, ou de outro modo, na determinação do regime de aplicação no tempo do estabelecido no artº 13º do CPT por força da norma transitória contida no artº 2º do diploma que aprovou este Código (o Dec.-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril).

2. O quadro legislativo relevante (nomeadamente o artº 16º do CPCI, o artigo único do Dec.-Lei n.º 68/87 e o artº 13º do CPT) não sofreu qualquer alteração entre a data em que foi proferido o douto Acórdão fundamento e o douto Acórdão recorrido.

3. É manifesta a oposição de julgados entre ambos os referidos Acórdãos.

4. Nos termos da jurisprudência que emana do douto Acórdão recorrido, o regime do artº 13º do C.P.T., por revestir natureza substantiva não é de aplicação retroactiva, pelo que não é de aplicar aos processos em que estejam em causa dívidas fiscais nascidas na pendência dos regimes que o antecederam (o artº 16º do CPCI e, num segundo momento, este dispositivo à luz do Dec.-Lei 68/87);

5. Em sentido oposto, o douto Acórdão fundamento, concordando embora com a natureza material da matéria em questão, afirma a retroactividade do regime constante do artº 13º do CPT.

6. Encontram-se, portanto, reunidos os requisitos a que alude o artº 763º do Cód. Proc. Civil».

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto neste STA pronunciou-se no sentido da «existência de oposição entre os acórdãos recorrido e fundamento que parece ser manifesta».

Colhidos os vistos legais cumpre decidir tão-só a questão de saber se há ou não oposição entre os arestos em causa.

Nos termos do artº 30º alínea b) do ETAF compete ao Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer «dos recursos de acórdão da Secção que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção».

Assim, e de acordo com o entendimento jurisprudencial, para que se verifique a oposição de acórdãos, como fundamento do recurso para o Tribunal Pleno, toma-se indispensável que:

Os acórdãos sejam proferidos no domínio da mesma legislação;

As decisões em oposição sejam expressas;

As situações de facto e os respectivos enquadramentos legais sejam idênticos em ambas as decisões.

(Cfr. Acórdãos do Pleno de 12.3.97 - Recs. 16.567; 20.164 e 20.178).

Passemos ao confronto de ambos os acórdãos, tendo presentes os mencionados pressupostos.

Importa referir, antes de mais, que o Acórdão recorrido conheceu de recurso interposto de uma sentença da 1ª instância que julgara improcedente a oposição à execução fiscal por dívidas aduaneiras

e demais imposições relativamente a mercadorias despachadas em 1981 e 1982; enquanto o acórdão fundamento conheceu de recurso interposto do despacho da 1ª instância que indeferiu requerimento da Fazenda Pública, em sede de execução fiscal, para cobrança coerciva de IVA relativo ao ano de 1987 e bem assim juros de mora instaurada contra a executada originária, que a mesma revertesse contra os sócios-gerentes, de harmonia com o disposto no artº 16º do C.P.C.I., indeferimento que teve como fundamento de que «a partir da entrada em vigor do Dec.-Lei 68/87, de 9/2, a responsabilidade dos gerentes ou administradores da sociedade executada pelas dívidas desta apenas se verifica com base na culpa dos gerentes que terá de ser apurada em acção judicial declarativa própria que não no processo executivo fiscal . . .».

No Acórdão recorrido, embora se tenha feito alusão passageira, sem daí retirar consequências jurídicas, ao artº 13º do CPT, afrontou-se uma situação atinente à interpretação e eventual aplicação do Dec.-Lei 68/87, tendo-se concluído pela sua inaplicabilidade ao caso dos autos com base no princípio geral consagrado no artº 12º do Cód. Civil, regendo apenas para o futuro «deixando os factos passados e os respectivos efeitos jurídicos sujeitos ao regime da lei antiga, a que vigorava ao tempo da ocorrência daqueles», pelo que se negou provimento ao recurso.

Por seu turno, o acórdão fundamento se bem que tenha feito mera referência aos artºs 16º do C.P.C.I. e 78º do Cód. das Sociedades Comerciais determinado pelo Dec.-Lei 68/87, não lhes atribuindo porém, qualquer relevo para o objecto do recurso, posicionou-se numa situação, que tem a ver, exclusivamente, com a aplicação do art 13º do Cód. Proc. Tributário, erigido como fundamento único da decisão que revogou o despacho recorrido para ser substituído por outro que ordene a reversão da execução contra os gerentes da sociedade executada.

Com efeito, ali se escreveu a dado passo: «De onde resulta que perdeu interesse a questão de saber qual a implicação do Dec.-Lei 68/87 no regime de responsabilidade dos gerentes. Quer se entenda que a alteração ao artº 16º do C.P.C.I. introduzida por este diploma (DL 68/87) modificou profundamente os pressupostos da responsabilidade dos gerentes, em termos de nomeadamente, passar a caber ao Fisco o ónus da prova de que aqueles agiram com culpa, quer se entenda que o ónus da prova continuou a caber aos gerentes é agora líquido que o legislador optou por esta segunda alternativa e com efeito retroactivo” pelo que «o regime do C.P.T. é aplicável aos processos de execução fiscal pendentes por dívidas de contribuições e impostos quer estes tenham nascido antes quer depois da entrada em vigor do Dec.-Lei 68/87».

Acresce que, no acórdão fundamento após o assentamento da matéria de facto, foi referido que «não existem nos autos elementos que permitam apurar se os sócios contra os quais foi requerida a reversão eram sócios-gerentes à data da constituição da dívida e se o eram à data da cobrança nem se sabe as datas precisas de todas as transacções ou prestações de serviços sobre que incidiu o IVA».

Dúvidas estas que não se suscitaram no Acórdão recorrido.

Do exposto resulta que não são idênticos os fundamentos de facto e de direito.

Com efeito, enquanto no Acórdão recorrido se fez a aplicação do artº 16 do C.P.C.I. excluindo-se expressamente o artº 78º do Cód. das Soc. Comerciais determinada pelo parágrafo único do Dec.-Lei 68/87, no entendimento de que este é inovador e apenas

rege para o futuro, já no acórdão fundamento elegeu-se como regime aplicável à situação ali versada o artº 13º do Cód. Proc. Tributário aprovado pelo Dec.-Lei 154/91 de 23/4.

Significa o que vem relatado que não se pode concluir que no domínio da mesma legislação se tenham proferido dois Acórdãos sobre o mesmo fundamento de facto e de direito, com soluções opostas, o mesmo é dizer que no caso vertente, não se verifica a aludida oposição ou contradição de julgados, com enquadramento no artº 30º do ETAF.

Termos em que se decide não existir oposição de acórdãos, dando-se por findo o recurso.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça em 40 000\$00 e 15 000\$00 de procuradoria.

Lisboa, 9 de Julho de 1997. — *Abílio Madeira Bordalo* (Relator) — *Agostinho Castro Martins* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Hernâni Marques da Silva Figueiredo*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Julho de 1997.

### Assunto:

*Conflito negativo de competência. Regime legal. Impossibilidade de conflito entre a Secção de Contencioso Tributário do STA e os tribunais de instância.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Após a alteração introduzida, no artº 30º do ETAF, pela Lei nº 11/93, de 6 de Abril, o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA deixou de estar situado no topo da hierarquia da jurisdição fiscal, na medida em que essa posição cimeira passou a ser ocupada pela referida Secção.*
- 2 — *De modo que deixou também de haver lugar para qualquer conflito de competência entre a dita Secção e os tribunais de 1ª ou 2ª instância, pois estes, como tribunais inferiores, devem acatar o decidido por aquele órgão jurisdicional, que julga, em último grau, todas as questões, substantivas ou adjectivas, suscitadas em espécies processuais, como a presente.*

Recurso n.º 18289; Recorrente: Ministério Público, junto da 2ª Secção do S.T.A.; Recorrido: Conflito Negativo de Competência entre a Secção do Contencioso Tributário do S.T.A. e Tribunal Tributário de 2ª Instância. Relator: Exm.º. Cons.º. Dr. Coelho Dias.

Acordam, em conferência, no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Representante do Ministério Público junto deste Tribunal vem, sob invocação dos artºs 30º, alínea d), do ETAF, 97º e segs. da LPTA e 115º e segs. do CPC, requer a resolução do “conflito negativo de

competência” verificado entre a Secção de Contencioso Tributário do STA e o Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Como fundamento do pedido, articulou, em suma, que, “por acórdão de 9.06.92, o Tribunal Tributário de 2ª Instância declarou-se incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto por Júlio Manuel Pereira dos Santos da sentença proferida no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto” e que, “remitidos os autos a este Supremo Tribunal, veio a Secção de Contencioso Tributário a declarar-se igualmente incompetente, em razão da hierarquia, por acórdão de 4.05.04”.

Foi junta aos presentes autos certidão comprovativa do trânsito em julgado dos dois arestos em confronto, que declararam a incompetência do respectivo tribunal.

Notificado para a resposta, o Tribunal Tributário de 2ª Instância nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

E decidindo.

Prioritariamente, importará apurar se, na verdade, existe um “conflito negativo de competência”, a resolver por este Tribunal Pleno.

Vejamos, pois.

A Lei nº 11/93, de 6 de Abril, veio dar nova redacção ao artº 30º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei nº 129/84, de 27 de Abril, por forma que levou este Tribunal a reponderar a jurisprudência estabelecida ao abrigo do regime anterior (cfr. Acórdão de 7 de Junho de 1995, Rec. nº 18839).

E, assim enquanto até então o Pleno da Secção estava situado no topo da jurisdição fiscal, agora, a partir daquela alteração legislativa, essa posição cimeira é ocupada pela Secção, tal como no Supremo Tribunal de Justiça acontece quanto às respectivas Secções.

Doutrina esta retirada, na sua essência, do supramencionado acórdão, que, proferido num processo em que fora solicitada a resolução de um alegado conflito de competência entre a Secção de Contencioso Tributário do STA e o Tribunal Tributário de 2ª Instância, surge aqui com toda a pertinência, sendo, pois, de recordar o que ali se escreveu:

“É que, ressalvado o caso de recurso por oposição de acórdãos e a reserva de competência do Tribunal Constitucional e do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, é à referida Secção, pelas suas subsecções de Contencioso Tributário Geral e de Contencioso Aduaneiro, que cabe decidir em último grau de jurisdição, e com força obrigatória dentro do processo, todas as questões, substantivas ou adjectivas, que nas referidas espécies processuais se suscitam e caibam na jurisdição dos tribunais tributários”.

E logo a seguir:

“Assim, e na falta de norma que claramente o imponha, afigura-se tão anómalo fazer apelo a este Tribunal Pleno para que decida a questão sub judice, que hoje cabe à referida subsecção resolver soberanamente, sem recurso para ele, como o seria o apelo ao Pleno do STJ ou de uma das suas secções para decidir pretensão conflito semelhante suscitado entre tal secção e um tribunal de relação”.

Acrescentando-se:

“Na verdade, como acima se disse, é à Secção, pelas suas subsecções, que compete resolver em último grau de jurisdição todas as questões, substantivas ou adjectivas, que em espécies processuais como esta se suscitam. E dentro de tais questões adjectivas cabem as excepções dilatórias, à cabeça das quais surge esta da competência, assim definitivamente resolvida pela Secção por decisão que tem de ser acatada

pelas instâncias sob pena de violação do dever de acatamento pelos tribunais inferiores das decisões proferidas, em via de recurso, pelos tribunais superiores, consagrado no artº 4º, nº 1, da Lei nº 21/85-07-30”.

Ora, aplicando a enunciada jurisprudência ao caso vertente — pois, além do mais, é de ter “em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito” (nº 3 do artº 8º do CC) —, será de concluir que, não podendo haver lugar a qualquer conflito de competência entre a Secção de Contencioso Tributário do STA e o Tribunal Tributário de 2ª Instância, este Tribunal terá de acatar o decidido por aquela Secção.

Nesta conformidade, e pelo exposto, na falta do alegado conflito negativo de competência, acorda-se em rejeitar o pedido formulado. Sem custas.

Lisboa, 9 de Julho de 1997. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (relator por vencimento) — *Manuel Fernando dos Santos Serra* — *Ermãni Marques da Silva Figueiredo* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Abílio Madeira Bordalo* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *João Plácido Fonseca Limão* — *António José Pimpão* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *Benjamim da Silva Rodrigues* — *João José Coelho Dias* (vencido conforme declaração de voto junta) — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido conforme voto anexo).

#### Declaração de voto

Com o devido respeito pela tese que logrou vencimento, votei ao sentido da existência de conflito negativo de competência cuja resolução foi pedida ao Pleno da Secção, pelas seguintes e resumidas razões:

Conforme se refere no acórdão, dois tribunais da mesma espécie consideram-se incompetentes, em razão da hierarquia, para conhecer de um recurso, tendo os respectivos acórdãos — do T.T. 2ª Instância e deste STA, 2ª. Secção — transitado em julgado.

Surgiu, assim, um conflito negativo de competência, a ser solucionado, “in casu”, pelo Pleno da 2ª. Secção desta STA, nos termos dos artºs. 115º. e 116º., 1, 2ª. parte, do C.P.Civil, e 20º., 21º., 30º. e 31º. do ETAF (cf., ainda, Ac. deste Tribunal, Pleno, de 16 Dez. 92, BM.M.J. nº. 422, p.195).

Na verdade, como bem se refere nesse Aresto, o órgão ou formação judiciária de grau superior aos Tribunais, em conflito é o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste STA.

É a nova redacção da alínea a) do artº. 30º. do ETAF, dada pelo artº.1º. da Lei nº. 11/93, de 6 de Abril, em nada alterou tal relação de hierarquia no que respeita aos conflitos de competência, um dos pontos em que se traduz a diferente competência funcional das várias ordens de tribunais em razão da hierarquia (cf. A. Varela, de Bezerra e S. e Nora, “Manual de Processo Civil”, 2ª.Ed., pág. 211 e segs., e o cit. Ac., deste STA, de 16 Dez. 92).

Limitou-se, sim, a estabelecer a irrecorribilidade de acórdãos proferidos em 2º. grau de jurisdição pela Secção — salvo por oposição de julgados — à semelhança do que sucedia já na 1ª. Secção — cfr. artºs. 24º. a), do ETAF, 103º., a) e 130º., 3, da LPTA.

Aquela nova redacção da alínea a) do artº.30º. apenas alterou, portanto, a relação hierárquica no tocante aos recursos e não quanto aos conflitos de competência, como já se referiu.

E o facto de, por via dessa alteração, não caber recurso do acórdão da Secção que, no caso, a declarou incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto de uma decisão da 1.ª instância, declarando competente, para este efeito, o T.T. 2.ª Instância, não tem como consequência a inexistência do conflito, já que tal decisão — que não foi proferida em recurso interposto do acórdão da 2.ª Instância — não pode afectar este último, transitado em julgado, no qual se declarou esse Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso para ele interposto.

E que, conforme referem A. dos Reis, “Comentário . . .” vol. 1.º, pag.323/324 e A. Varela, M. Bezerra e S. e Nora, ob. cit., págs. 232/233, a decisão sobre a incompetência absoluta apenas tem força de caso julgado formal, nos termos do art.º.106.º do C.P.Civil visando a lei garantir a cada tribunal o poder de decidir, com liberdade, sobre a sua própria competência, pelo que a declaração de competência do T.T. 2.ª Instância, proferida no acórdão da Secção, ainda que este fosse anterior ao acórdão daquela, não podia considerar-se vinculativa para esse Tribunal, que não estaria, por isso, obrigado a acatá-la.

Assim, existindo o conflito, competiria ao Pleno da Secção resolvê-lo, como formação de grau imediatamente superior ao T.T. de 2.ª Instância e à Secção deste STA — art.º.116.º, n.º 1, do C.P.Civil — competência não prejudicada pela irrecorribilidade da decisão desta última, como já se referiu, à semelhança, aliás, do que sucede com o Plenário do STJ, ao qual compete decidir conflitos entre as Secções deste Tribunal, independentemente do facto de as respectivas decisões não serem, *em regra*, recorríveis para aquela formação — cfr. art.ºs. 72.º c), do C.P.Civil, e 26.º, c) da LÓTJ.

Lisboa, 9 de Julho de 1997. — *João José Coelho Dias*.

#### Declaração de voto

A questão que se discute é a de saber se, tendo-se o Tribunal Tributário de 2.ª Instância declarado incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, por meio de acórdão transitado em julgado, e tendo a Secção de Contencioso Tributário deste STA proferido acórdão, também transitado em julgado, a declarar-se igualmente incompetente em razão da hierarquia para conhecer do mesmo recurso, há ou não um conflito negativo de competência entre os dois tribunais fiscais, ou então, como se declarou na tese que fez vencimento, não há conflito dada a natural prevalência hierárquica da Secção de Contencioso Tributário do STA sobre o Tribunal Tributário de 2.ª Instância, pois aquela Secção constitui o topo da hierarquia dos tribunais fiscais.

Ora, entendo que há conflito negativo de competência, por que dois tribunais fiscais (Secção de Contencioso Tributário deste STA e Tribunal Tributário de 2.ª Instância) consideraram-se incompetentes para conhecer da mesma questão (art.º 115.º, n.º 2, do CPC).

E havendo conflito, tinha o mesmo de ser resolvido por uma formação deste STA que fosse superior aos dois tribunais anteriormente indicados. E essa formação só pode ser o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA.

Por outro lado, não vejo como se possa fazer tábua rasa do caso julgado formado pelo acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância. Não pode haver dúvidas: o acórdão da 2.ª Instância a declarar-se incompetente transitou mesmo em julgado. Ora, nos termos do art.º 208.º, n.º 2, da Constituição da República, as decisões dos tribunais

são obrigatórias para todas as autoridades públicas, como são os tribunais superiores. Um tribunal, por mais alto que seja, está sujeito ou obrigado pela decisão de outro tribunal, por mais baixo que seja, desde que a decisão deste tenha transitado em julgado — *res judicata pro veritate habetur*, diziam os romanos. Como escreveu o Prof. Afonso Rodrigues Queiró, “se se fala em hierarquia das instâncias judiciais, em hierarquia dos tribunais, isso significa apenas que certos tribunais, ditos superiores, têm competência para revogar as decisões de outros, ditos inferiores — não para lhes dar ordens ou instruções (cfr. *Lições de Direito Administrativo*, Coimbra 1959, pág. 34).

Este STA não tem mais poder jurisdicional que o Tribunal Tributário de 2.ª Instância. Cada tribunal tem os poderes que a lei — o ETAF — lhe confere, e o Tribunal Tributário de 2.ª Instância só deve acatamento aos acórdãos deste STA proferidos em via de recurso (art.º 3.º, n.º 2, da Lei n.º 38/87, de 23 de Dezembro). *In casu*, o acórdão da Secção de Contencioso Tributário deste STA não foi proferido em via de recurso, pelo que a 2.ª Instância não lhe deve acatamento. Pelo contrário, a 2.ª Instância deve acatamento ao seu acórdão, em obediência ao disposto no art.º 666.º, n.º 1, do CPC, que diz que proferido o acórdão fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do tribunal que o proferiu quanto à matéria da causa.

Como escreveram os Professores GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, “nenhuma entidade está imune à autoridade das decisões judiciais” pois “se a Constituição manda respeitar os casos julgados mesmo quando eles assentem em normas inconstitucionais (art.º 282.º, n.º 3), por maioria de razão se imporá tal respeito quando se não verifique tal situação”. O caso julgado é um princípio constitucional implícito (cfr. *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª ed., págs. 799 e 800).

Por todas estas razões, o meu voto vai no sentido de que há conflito negativo de competência e que esse conflito tinha de ser dirimido por este Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA. Não o tendo sido, mantem-se o conflito, pelo que estão de pé duas decisões judiciais, ambas transitadas em julgado, dentro do mesmo processo, pelo que, a ter de prevalecer alguma delas, essa é a que passou em julgado em primeiro lugar (art.º 675.º, n.º 2, do CPC).

*José Joaquim Almeida Lopes.*

#### Acórdão de 9 de Julho de 1997.

Recurso n.º 18 568. Recorrente: Ramazzotti, Lda. Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Relator: Exm.º Cons.º Dr. Castro Martins.

Acordam no Pleno da 2.ª Secção (Contencioso Tributário) do Supremo Tribunal Administrativo:

1. RAMAZZOTTI, LDA, com sede em Carnaxide, interpôs para a 2.ª Secção deste STA «recurso directo de anulação do acto do Exmo Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais homologador das decisões do Conselho Técnico-Aduaneiro (n.ºs) 56, 77, 79, 80, 87, 88,

89, 90, 92, 95, 96, 97 e 103/93, conforme notificação a coberto do ofício nº 563, de 30/06/94, da Direcção das Alfândegas de Lisboa».

A fundamentar o recurso atribuiu ao acto recorrido vícios de forma por insuficiente e incongruente fundamentação, e de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito.

Por Acórdão de 24-5-95, a fls. 38-43, a Secção rejeitou o recurso por manifesta ilegalidade da sua interposição, com fundamento em ser esse despacho insusceptível de recurso contencioso.

É de tal aresto da Secção, com vista à sua revogação, que sobe o presente recurso, interposto para este Tribunal Pleno pela dita sociedade comercial RAMAZZOTTI, LDA, que a rematar a sua alegação oferece as seguintes conclusões:

«- A Recorrente caracterizou o acto recorrida como um acto complexo integrante da deliberação homologada e do acto homologador; - Diferentemente, o douto acórdão considera que o acto do Sr. SEAF é caracterizável como uma homologação - aprovação;

- De onde se infere estar-se perante um acto lesivo proferido pela CTA e perante um acto homologador, irrecorrível.

- Independentemente da bondade de tal caracterização do acto, entende a recorrente que o douto acórdão enferma de oposição entre os fundamentos e a decisão;

- Já que resulta claramente da p. i. que a Recorrente pôs em crise a deliberação do CTA e não apenas a sua homologação pelo Sr. SEAF;

- Pelo que, quando muito, o douto acórdão apenas poderia concluir pela competência material do Tribunal;

- Dando à Recorrente a possibilidade de requerer a remessa dos autos ao Tribunal competente;

- Onde seria apreciado o recurso e feita justiça;

- Deste modo, o douto acórdão enferma de nulidade por oposição entre a decisão e os fundamentos, para além de deixar sem protecção o interesse da Recorrente, em notória violação do art. 268º-4 da CRP; - A prevalecer a interpretação preconizada no douto acórdão, o art. 668º, 1-c), estaria em colisão com o art. 268º-4 da CRP (inconstitucionalidade material)».

O Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (doravante SEAF) contra-alegou sustentando dever negar-se provimento ao recurso.

No mesmo sentido é o parecer do magistrado do Ministério Público (Mº Pº) junto deste STA, lavrado a fls. 84-85.

2. Vem assente a seguinte especificação factual:

A - Pelas suas decisões nºs 56, 77, 79, 80, 87, 88, 89, 90, 92, 95, 96, 97 e 103/93 o Conselho Técnico-Aduaneiro (doravante CTA) atribuiu «às mercadorias em causa» a classificação pautal 2009.19.99.0.10.000.

B - Estas decisões foram homologadas por Despacho do SEAF, de 2-5-94, através da expressão, nelas aposta, de «homologo».

C - A recorrente foi notificada de tais actos, por ofício da Alfândega de Lisboa, nº 563, de 30 de Junho de 1994, atinente às preditas decisões do CTA, «em cumprimento do disposto no nº 5 do art. 19 do Dec.-Lei nº 281/91, de 9 de Agosto», anexando «fotocópias certificadas» das mesmas.

3. Começaremos por apreciar a arguição do vício de nulidade do acórdão recorrido por contradição entre os fundamentos e a decisão.

A fundamentar esta sua arguição a recorrente sustenta, como vimos, que na petição inicial «pôs em crise a deliberação do CTA e não apenas a homologação pelo Sr. SEAF, pelo que, quando muito, o

douto acórdão apenas poderia concluir pela incompetência material do Tribunal, dando à recorrente a possibilidade de requerer a remessa dos autos ao Tribunal competente, onde seria apreciado o recurso e feita justiça».

Ora não é exacto que na petição inicial se tenha interposto recurso da «deliberação do CTA». Na verdade, logo no cabeçalho desse articulado se afirma, sem qualquer rectificação posterior, que se «vem interpor recurso directo de anulação do acto do Exmo Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais homologador das decisões do Conselho Técnico-Aduaneiro nºs 56, 77, 79, 80, 87, 88, 89, 90, 92, 95, 96, 97 e 103/93».

Como bem observa o Mº Pº a fls. 84 vº, o acto de que assim se recorreu foi, pois, inequivocamente, um único acto, da autoria do SEAF, e não - com ele ou em vez dele - qualquer uma das (ou todas as) 13 deliberações do CTA, também referidas nessa petição. Ora, sendo assim, a Secção não se podia declarar incompetente, já que, conforme claramente dispõe o artº 33º, nº 1, al. c), do ETAF, lhe compete conhecer do recurso de actos administrativos do Governo e dos seus membros respeitantes a questões fiscais aduaneiras.

Só depois de assim resolvida pela afirmativa, ainda que de modo meramente implícito, a questão da sua competência (cfr. artº 3º da LPTA) é que se punha e pôs à Secção - como tribunal competente para o recurso - a da recorribilidade do acto impugnado, que a Secção resolveu negativamente.

Conclui-se que não há qualquer contradição entre os fundamentos e a decisão do aresto recorrido, pela que improcede esta arguição de nulidade prevista no artº 668º, nº 1, al. c), do CPC61.

4. Alega ainda a recorrente que o acórdão recorrido deixa sem protecção o interesse da Recorrente, em notória violação do artº 268º, nº 4, da CRP, pois que, a prevalecer a interpretação nele preconizada, o citado artº 668º, nº 1, al. c), estaria em colisão (inconstitucionalidade material) com a referida norma da CRP.

Mas sem razão.

Antes de mais, no acórdão recorrido não se fez qualquer interpretação do artº 668º, nº 1, al. c), do CPC61; e, como o Mº Pº bem argumenta, por redução ao absurdo (fls. 85), não temos, neste recurso jurisdicional, de «inventar» uma inexistente contradição entre os fundamentos e a decisão para «obrigar» a Secção, *contra legem*, a conhecer do recurso ou a declarar-se incompetente para dele conhecer.

Por outra lado a ordem jurídica não deixa a recorrente sem protecção, pois lhe permite recorrer contenciosamente, para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, das referidas deliberações do CTA.

Saber se um tal recurso contencioso que já tenha sido ou venha agora a ser interposto, após confirmada por este Tribunal Pleno a rejeição liminar proferida pela Secção, estará ou não em prazo, não é questão a resolver aqui mas sim pelo tribunal competente, perante o qual se discutirá, se a recorrente a suscitar, a questão da (in)constitucionalidade da(s) norma(s) que for(em) convocada(s) para resolver tal questão.

5. A questão da (ir)recorribilidade contenciosa de actos do SEAF homologatórios de decisões do CTA em processos de contestação acerca da classificação pautal de mercadorias importadas não é nova na jurisprudência desta Secção.

Sobre ela se pronunciaram, entre outros, além do aresto sob recurso, os seus Acórdãos: de 15-2-95, no recurso nº 18.592; de 8-3-95, no recurso nº 18.583; de 24-5-95 no recurso nº 18.568; e de 26-2-97

no recurso nº 18.993. Os dois primeiros destes arestos subiram em recurso a este Tribunal Pleno, que os confirmou ambos por Acórdãos de 27-3-96.

Em todos os casos semelhantes assim examinados e decididos, esta Secção adoptou uniformemente o essencial da fundamentação e a solução que o aresto sob recurso perfilhou e que não se vê - nem a recorrente verdadeiramente adianta - razão para alterar.

Recordemos essa argumentação, que se conserva actual e que é de manter na íntegra.

5.1. o DL nº 281/91-08-09, visando «reformular o Contencioso Aduaneiro, aprovado pela Decreto-Lei nº 31 664, de 22 de Novembro de 1941, na parte relativa ao Contencioso Técnico (livro II)», reviu «as normas reguladoras dos conflitos técnicos relativos à classificação pautal, origem e valor das mercadorias» e criou, «como órgão de competência específica na matéria, o Conselho Técnico-Aduaneiro, em substituição dos tribunais técnico-aduaneiros» (excertos do respectivo relatório).

Conforme dispõe o artº 6º desse diploma, compete a tal Conselho «decidir sobre as contestações de carácter técnico suscitadas no acto da verificação das mercadorias ou posteriormente ao seu desalfandegamento, relacionadas com a classificação pautal, origem ou valor das mercadorias».

Acrescentam os artºs 9º, 19º, nº 5, 21º e 22º, al. b), que as suas decisões são homologadas por despacho do Ministro das Finanças e transmitidas às alfândegas para notificação aos interessados e ulatimação dos despachos, sendo obrigatoriamente aplicadas pelos serviços aduaneiros, inclusive a casos idênticas posteriores à homologação até que, designadamente, **sejam anuladas** por decisão, transitada em julgado, proferida **em recurso contencioso**.

5.2. Deste regime legal e da sua comparação com o que ele veio substituir extraem-se alguns corolários que nos ajudam a descobrir o pensamento legislativo:

- A decisão do Conselho Técnico-Aduaneiro não se apresenta como mero parecer ou proposta de entidade sem competência deliberativa; e o Ministro não pode praticar outro acto em sua substituição.

- Na verdade, este novo regime legal nem sequer prevê, como previa, antes de revogado, o artº 246º, § único, do Contencioso Aduaneiro, que, discordando o Ministro das decisões (então do Tribunal Técnico-Aduaneiro de 2ª Instância), lavraria despacho declarando a classificação (ou artigo) pautal das mercadorias e mandando lavrar novo acórdão em conformidade, o qual não careceria de homologação.

- Ora, mesmo nesse antigo regime, em que eram maiores os poderes ministeriais, o acto contenciosamente recorrível era sempre o acórdão do Tribunal Técnico-Aduaneiro de 2ª Instância e não o acto ministerial [cfr. artº 42º, nº 1, alínea c), do ETAF].

- A homologação ministerial contemplada nos citados artºs 9º e 19º, nº 5, do DL 281/91 limita-se a exprimir um juízo de conformidade com a decisão do Conselho para lhe conferir eficácia (como dispõe esse artº 19º, nº 5, só depois dessa homologação se procede à notificação de tal decisão aos interessados e à ulatimação dos despachos).

- Enfim, o que o citado artº 22º, al. b), prevê se anule em recurso contencioso são as decisões do Conselho Técnico-Aduaneiro (se e depois de homologadas por despacho ministerial) e não o acto de homologação.

5.3. Face ao regime legal assim desenhado pelo legislador, o acto ministerial em apreço deve, na terminologia de **FREITAS DO AMARAL** (in *Direito Administrativo*, vol. III, Lisboa 1985, Lições aos alunos do Curso de Direito em 1984/85, págs. 147 a 159), haver-se como secundário, integrativo, de aprovação, que aquele Professor define como acto pelo qual um órgão da Administração activa exprime a sua concordância com um acto definitivo praticado por outro órgão administrativo e lhe confere executoriedade.

Assim, o acto principal é o acto aprovado, que já é definitivo e que, para se tomar eficaz, só precisa da aprovação ministerial, acto este, secundário, que não o absorve e que caduca *ipso jure* se aquele for anulado (cfr. Prof. **FREITAS DO AMARAL**, *obra citada*, pág. 151).

Por isso, o acto contenciosamente recorrível, por lesivo, é a deliberação do Conselho Técnico-Aduaneiro, porque é ele o acto definitivo, isto é, o acto que define a situação jurídica do administrado, embora só seja recorrível depois da homologação ministerial, que lhe confere eficácia.

Bem se concluiu, pois, em aresto recorrido pela irrecorribilidade contenciosa do questionado despacho do SEAF.

6. Pelo exposto im procedem todas as conclusões deste recurso, a que se nega, por isso, provimento, confirmando-se o Acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com 70 000\$00 de taxa de justiça e 25 000\$00 de procuradoria.

Lisboa, 9 de Julho de 1997. — *Agostinho Castro Martins* (Relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *João José Coelho Dias* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Abílio Madeira Bordalo* — *João Plácido da Fonseca Limão* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Benjamin Silva Rodrigues* — *Domingos Brandão e Pinho* — *Manuel Fernando dos Santos Serra* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido nos termos dos meus anteriores votos de vencido sobre a matéria e porque recorrível é o acto homologatório do Secretário de Estado). — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Julho de 1997.

### Assunto:

*Oposição. Responsabilidade subsidiária dos gerentes. Regime do DL. n.º 68/87, de 9/02. Onus da prova.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*No regime do DL. n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, o ónus da prova pela violação culposa das disposições legais destinadas à protecção dos credores sociais (entre eles se contando o Fisco) de que resulte a insuficiência do património social para o pagamento dos créditos daqueles cabe à Fazenda Pública como lesado.*

Recurso n.º 19 066. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Aurora da Luz Carlos Osório; Relator: Exm.º. Cons.º. Benjamim Rodrigues.

Acordam, no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A - O relatório.

1. A **Fazenda Pública** interpôs recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do acórdão da mesma Secção de 95.07.05, em que tendo-se concedido provimento ao recurso interposto por **Aurora da Luz Carlos Osório**, identificada nos autos, do acórdão de 93.11.16 do Tribunal Tributário de 2.ª Instância, se decidiu revogá-lo e ordenar a sua baixa do processo para julgamento ampliado da matéria de facto em ordem a constituir base suficiente para a decisão de acordo com o direito definido no acórdão agora, recorrido e segundo o qual no regime da obrigação de responsabilidade subsidiária estabelecido pelo do Decreto-Lei n.º 67/87, de 9 de Fevereiro cabe à Administração Fiscal a alegação e prova da culpa efectiva do gerente ou administrador pela situação deficitária dos bens das sociedades de responsabilidade limitada para a satisfação dos créditos do Estado ou da Segurança Social, invocando que ele está em oposição com o acórdão da mesma Secção de 24 de Janeiro de 1990 proferido no processo n.º 12 007.

2. O acórdão fundamento decidiu que, embora a responsabilidade prevista no art.º 16.º do C.P.C.I. só se tome possível após o DL n.º 67/87, quando houver actuação ilícita e com culpa, cabia aos administradores ou gerentes considerados responsáveis pela lei, provar que a falta de pagamento pelo executado dos impostos exequendos não resulta de culpa sua.

3. Apreciando a questão liminar da admissibilidade do recurso para o Pleno da Secção, pronunciou-se o acórdão de 96.03.27, de fls. 193 e 194, pela existência da alegada oposição de julgados.

4. Nas alegações de recurso em que se bate pela revogação do acórdão recorrido, pretexta, em síntese, a recorrente que:

a) - O regime de responsabilidade contido no art.º 16º do CPCI é um regime de responsabilidade solidária e pessoal;

b) - Anteriormente ao Decreto-Lei n.º 67/87, de 9 de Fevereiro, a responsabilidade prevista no art.º 16º do C.P.C.I. era uma responsabilidade objectiva, e como tal, insusceptível de ilisão por prova em contrário;

c) - O art.º 1º do Decreto-Lei n.º 68/87 veio introduzir o requisito de actuação ilícita e com culpa (responsabilidade subjectiva);

d) - A responsabilidade subjectiva é compatível com a presunção de culpa;

e) - Cabe aos gerentes e administradores responsáveis nos termos do art.º 160 do C.P.C.I. provar que a falta de pagamento da dívida exequenda e a falta ou insuficiência de bens penhoráveis não decorreu de culpa sua.

5. A recorrida não contra-alegou.

6. O Ex.mo Magistrado do Ministério Público no seu parecer pronunciou-se no sentido do não provimento do recurso.

B - A fundamentação.

1. A questão preliminar.

Sendo embora certo que o Pleno não se encontra vinculado à decisão tomada sobre a questão preliminar de ordenar o prosseguimento do recurso, não se vê qualquer razão para alterar a posição aí tomada

sobre a existência dos requisitos do recurso estabelecidos no art.º 30º al. b) do ETAF por oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento.

Basta acentuar que os dois arestos perfilharam soluções opostas quanto à resolução da questão de saber a quem competia o ónus da prova da culpa na situação deficitária da sociedade para satisfação dos créditos fiscais no domínio da vigência do artigo único do DL n.º 67/87 em casos em que a execução tinha revertido contra os gerentes com base na obrigação de responsabilidade subsidiária para cobrança de dívidas IVA e de Imposto de Circulação.

2. A questão decidenda.

É a de saber a quem cabe o ónus da prova da culpa pela falta ou insuficiência do património das sociedades no regime de responsabilidade subsidiária regido pelo art.º único do DL n.º 68/87, de 9 de Fevereiro.

3. A matéria de facto.

O quadro de facto a que respeita a questão que foi dado com provado pelas instâncias é o seguinte:

a) - Contra a sociedade executada "Futuro da Silva & C.ª, L.da" foram instauradas as execuções apensas destinadas à cobrança de quantias referentes ao imposto de circulação do ano de 1987 e de IVA dos anos de 1986, 1987, 1988 e 1989.

b) - Na falta de bens penhoráveis daquela sociedade, a execução reverteu contra os sócios-gerentes da executada e, entre eles, contra a aqui oponente, despacho esse que foi proferido em 28.09.90.

c) - Na sequência dessa reversão, a oponente foi notificada por carta registada com A/R, datada de 16.11.90.

d) - A oponente, nos anos de 1985 a 1988, constava da relação dos gerentes da declaração modelo 2, onde também era referida a sua remuneração.

e) - A oponente interveio na escritura de confissão de dívida, com hipoteca e fiança, celebrada em 12.01.87, na qualidade de gerente da executada.

f) - Nos anos de 1986 e segs., a oponente, que era já uma pessoa idosa com problemas de saúde, raramente se deslocava aos escritórios da sociedade.

4. O mérito do recurso.

Rezava assim o artigo único do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro: «*A responsabilidade dos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada prevista no art.º 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45 005, de 27 de Abril de 1963, e no artigo 13 do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, e aplicável o regime do art.º 78º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de Setembro.*»

No regime mandado aplicar diz-se, por seu lado: «*Os gerentes, administradores ou directores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas a protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos.*»

A expressão verbal do primeiro artigo transcrito não deixa qualquer dúvida quanto ao sentido do comando que através de tal forma de comunicação o legislador quis transmitir.

O que nele se determinou foi que a responsabilidade pessoal e solidária, pelo período da sua gerência, dos respectivos administradores ou gerentes e membros do conselho fiscal de empresas ou so-



iedades de responsabilidade limitada e pelas contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado que a estas fossem liquidadas, passasse a estar sujeita aos requisitos estatuídos no art.º 78.º do Código das Sociedades Comerciais.

Ao afirmar *ser aplicável o regime* deste artigo à responsabilidade prevista em outros preceitos legais, a expressão só pode ser entendida como significando que essa responsabilidade fica sujeita aos mesmos requisitos ou pressupostos que enformam o regime mandado aplicar.

Na verdade, o regime de qualquer instituto legal, como é o caso da obrigação de responsabilidade dos gerentes, administradores ou directores para com os credores da sociedade, previsto no citado art.º 78.º do C.S.C., identifica-se com os pressupostos ou requisitos legais que o enformam ou constituem.

Ora, entre estes conta-se o da exigência da culpa subjectiva pela *inobservância das disposições legais ou contratuais à protecção dos credores* e de que tenha advindo, a insuficiência do património social para a satisfação dos respectivos créditos.

Tem-se por seguro que não pode buscar-se o fundamento ou a causa jurídica da obrigação de responsabilidade prevista no art.º 78.º do C.S.C. em qualquer fonte contratual ou obrigacional, estatuída no exercício da autonomia da vontade ou da liberdade contratual.

Ao invés, ela pertence à categoria das obrigações de fonte legal - *obrigações ex lege* - e busca o seu fundamento ou razão axiológica num comportamento delitual ou eticamente censurável segundo as regras com que o património social deve ser gerido pelos gerentes e administradores enquanto a de cumprimento dos respectivos créditos sociais (1).

O dever de indemnizar tem aqui por fonte um acto ilícito (por afrontar o uma estatuição legal ou contratual, destinada à protecção dos credores), danoso, e culposo.

O princípio geral inscrito em sede de responsabilidade extracontratual no art.º 487.º do C. Civil é o de que *«é ao lesado que incumbe provar a culpa do autor da lesão, salvo presunção legal de culpa»*.

Ora, a lei não estabelece, neste domínio, qualquer presunção legal de culpa em favor da Fazenda Pública, pelo que tem de valer a regra geral.

Trata-se de opção que se sintoniza se inteiramente com o princípio geral em matéria de ónus da prova constante do n.º 1 do art.º 342.º do C. Civil segundo o qual *«aquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado»*.

Tal opção legislativa só quer significar que o legislador entendeu não haver razões específicas para privilegiar a Fazenda Pública em função da outra parte da relação jurídica, o que está de acordo com a *ratio essendi* da alteração manifestada pela *ocasio legis*.

É que, segundo confessa o proémio do DL n.º 67/87, perdia «cada vez mais sentido dotar o Estado, enquanto credor social, de um estatuto desproporcionalmente privilegiado» da genericamente adoptada quanto à responsabilidade civil dos gerentes e administradores das sociedades e ademais agora que o Código das Sociedades Comerciais a havia delineado em termos conceitualmente mais correctos.

Segundo tal declaração introdutória, a alteração legislativa visou colocar o Estado na posição de qualquer outro credor social quanto

à responsabilidade pelas dívidas previstas nos art.ºs 16.º do C.P.C.I. e 13 do DL n.º 103/80.

Pese embora o grande prestígio do ilustre relator do acórdão (Conselheiro Rodrigues Pardal), não só entre os seus pares, como na comunidade científico-fiscal, o certo é que não poderemos acompanhar a sua doutrina.

Basicamente, o que esta defende é que, no domínio em causa, o único sentido útil do art.º único do DL n.º 68/87 foi o de converter a presunção de culpa funcional que o regime do art.º 16.º do C.P.C.I. associava forçosa e inelutavelmente à verificação dos pressupostos da gerência, de direito e de facto, como mera *ratione legis* e não como pressuposto legal ilidível, num pressuposto subjectivo da respectiva obrigação de responsabilidade mas sem que se tivesse perdido o atributo de "presunção", agora a favor da Fazenda.

E procurando demonstrar essa asserção invoca que os responsáveis subsidiários se convertem, após a sua citação para o processo executivo, «em verdadeiros sujeitos passivos da obrigação tributária» e «devedores na medida em que sobre eles impende o dever de satisfazer a prestação tributária que o devedor originário não pagou», pelo que, ficando investidos na posição de legitimidade dos devedores originários, a ponto de poderem inclusivamente usar dos meios de defesa próprios destes, «essa exigência legal de responsabilidade tem por fim inverter as situações, pois serão os responsáveis que tem de reagir contra os impostos que lhes são exigidos, reclamando ou impugnando a sua liquidação ou opondo-se no processo de execução fiscal».

Mais aduz que o mecanismo da reversão da execução não se coaduna com a atribuição à Fazenda Pública do ónus de provar a culpa dos responsáveis já que o processo de execução é suficiente para resolver essa questão», «não sendo necessário que o representante da Fazenda Pública interponha uma acção declarativa comum para a sua apreciação».

Como se vê, todo este edifício argumentativo arranca do pressuposto de uma certa identidade ou confusão entre a obrigação de responsabilidade tributária, de que são titulares passivos os administradores, gerentes e outros, pelo período da sua gerência, e a dívida tributária exequenda de que são titulares (sujeitos) passivos os devedores originários (os contribuintes e substitutos tributários).

Ora, a questão que se coloca não é a da discussão dos pressupostos da dívida ou da relação tributária, mas diz respeito a outro plano exterior e conexo a ela de que esta constitui o objecto e que é a obrigação de responsabilidade.

A obrigação de responsabilidade subsidiária será, nesta óptica, uma espécie de "garantia pessoal das obrigações", um "acessório legal" da dívida tributária, cujos requisitos em nada tem a ver com os da dívida tributária garantida.

Sendo assim, não tem qualquer sentido invocar o mecanismo da concretização ou de operatividade coactiva desta obrigação para dele distrair o regime jurídico da obrigação de responsabilidade.

O regime adjectivo constitui um simples meio processual, de matriz pública, de realização do direito substantivo e dos direitos subjectivos de que, à face deste, os sujeitos sejam titulares.

O facto dos responsáveis subsidiários passarem, após a sua citação para a execução, a responder coactivamente pelo pagamento da dívida do imposto não quer dizer que eles se tenham convertido em sujeitos passivos do imposto, como devedores directos e originários, mas tão-só

(1) Raul Ventura e Brito Correia, Responsabilidade Civil dos Administradores, págs. 441 e segs.

que a realização da respectiva obrigação de imposto passou a poder ser deles exigida por decorrência da obrigação de responsabilidade e da verificação dos demais pressupostos de cuja efectivação judicial esta está também dependente, pressupostos estes que têm também natureza substantiva<sup>(2)</sup> - a falta de bens do originário devedor para a satisfazer.

E claro que, não seria sequer constitucionalmente admissível (art.º 268º da CRP) pelo que daí não há que os argumentos do acórdão fundamento, que se chamasse o responsável para pagar a dívida de terceiro e não se lhe conferissem todos os poderes de defesa de que antes não gozou pessoalmente, mas só o devedor originário como sejam o direito de reclamação, impugnação e oposição (art.º 16º § único e 176º do C.P.C.I., 95º e 123º n.º 1 al. c) e 286º do C.P.T.).

Tal facto só aponta no sentido da autonomia da posição jurídica do responsável.

A reversão não passa, pois, de um meio judicial de introdução na instância executiva, de um sujeito responsável pelo cumprimento da dívida aí exigida quando o original demandado e responsável não a cumpria. É uma simples modificação subjectiva da instância prevista pela lei.

Aliás, a circunstância de os responsáveis subsidiários gozarem da possibilidade de não pagamento do juros de mora e das custas no caso de pagarem a dívida exequenda no prazo da oposição (art.º 150º § 1º do C.P.C.I. e 246º n.º 3 do C.P.T.) só aduz também no sentido da autonomia da fonte jurídica da obrigação que nessa altura lhe é exigida e em relação à qual não será legítimo falar-se, nessa altura, da existência de uma situação de mora.

Finalmente, também o facto de a obrigação de responsabilidade subsidiária apenas poder ser exigida, mediante a reversão da execução, nada obsta a que o *onus probandi* da culpa possa ser atribuído à Fazenda, tanto mais que daí não resulta necessariamente que esta tenha previamente de obter uma declaração judicial de tal responsabilidade.

Tal como a Fazenda está obrigada a liquidar o imposto e se deve abster de o fazer em caso de dúvidas sobre a existência do facto tributário (princípios constitucionais da legalidade e da imparcialidade)<sup>(3)</sup>, também deve efectuar a reversão no caso de constatar a verificação, de todos os pressupostos substantivos da obrigação de responsabilidade, entre os quais se contando o da culpa, e abster-se de a fazer no caso de inexistirem, tanto mais que a responsabilidade exigida se trata de uma responsabilidade meramente fiscal.

O ónus da prova nada tem que ver com o momento em que se afirma a actividade administrativa, mas com a natureza da obrigação e tanto assim é que, no caso do imposto, o ónus da prova da sua ilegalidade recai sobre o contribuinte, substituto fiscal ou responsável, mas não impede que ele já recaia sobre a Fazenda no caso da exigência do cumprimento da prestação tributária por via da obrigação de responsabilidade.

Por isso, bem pode o responsável deduzir oposição à execução com fundamento na sua ilegitimidade substantiva e a Fazenda ter de provar aí a existência dos requisitos da respectiva obrigação.

<sup>(2)</sup> Cf. neste sentido, Acs. deste tribunal de 96.12.04, 96.03.06 e de 88.06.08, *in* Recs. 20 917 e 15 866 e Acs. Dts. 322º-1241.

<sup>(3)</sup> Alberto Xavier afirma-se seguro da obediência a estas regras «... em caso de subsistência de dúvida acerca do objecto do processo, deve a Administração Fiscal abster-se de praticar o acto tributário ...» - Conceito e Natureza do Acto Tributário, 1972, págs. 169.

Digamos que tal forma de operacionalidade e funcionalidade corresponde à específica natureza fiscal da obrigação de responsabilidade e ao modo também singular como essa obrigação se afirma no domínio fiscal e que e apenas pela via da acção executiva.

Concluindo. É a doutrina do acórdão recorrido aquela que merece o melhor sufrágio: o ónus da prova da culpa do responsável subsidiário pela falta dos bens do devedor originário para a satisfação dos créditos fiscais cabia, no regime do DL. n.º 69/87, à Fazenda Pública<sup>(4)</sup>.

C - A decisão.

Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste Tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 9 de Julho de 1999. — *Benjamim Silva Rodrigues* (Relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Agostinho Castro Martins* — *Domingos Brandão de Pinho* — *João José Coelho Dias* — *Luís Filipe Mende Pimentel* — *Abílio Madeira Bordalo* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *João Plácido Fonseca Limão* — *António José Pim-pão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Julho de 1997.

### Assunto:

*Conflito negativo de Competência entre a Secção de Contencioso Tributário do STA e o Tribunal Tributário de 2.ª Instância. Regime legal. Impossibilidade de conflito.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — A partir da vigência da Lei 11/93, de 6 de Abril que deu nova redacção ao artº 30º do ETAF, o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, que antes estava situado no topo da jurisdição fiscal, posteriormente, deixou de ocupar tal posição em favor da referida Secção.*

*II — Em consequência, a partir de tal regime legal, deixou de haver lugar para qualquer conflito de competência entre a mesma Secção e o Tribunal Tributário de 2ª Instância, uma vez que cabe aquela Secção resolver, em último grau de jurisdição todas as questões substantivas ou adjectivas (incluindo nesta a excepção de incompetência em razão da hierarquia) suscitadas no processo.*

*III — Tendo a Secção decidido por Acórdão que o Tribunal competente em razão da hierarquia, para do recurso conhecer, é o Tribunal Tributário de 2ª Instância, essa de-*

<sup>(4)</sup> É doutrina que mereceu o louvor do saudoso Prof. Teixeira Ribeiro na anotação publicada na R.L.J. n.º 3815, págs. 49, ao Acórdão deste tribunal de 28.11.90, *in* Acs. Dts. 363º-386 e segs. No mesmo sentido, pelo menos, os Acs. do mesmo tribunal de 94.05.11, 96.10.19 e 96.12.11 *in* Recs. 17 804, 20 277 e 20 341.

*cisão deve ser acatada pelo Tribunal de instância, porque hierarquicamente inferior.*

Recurso n.º n.º 19.558, em que é Recorrente Magistrado do Ministério Público, junto da 2ª secção do S.T.A. e Recorrido Conflito Negativo de Competência, suscitado entre o Tribunal Tributário de 2ª Instância e a 2ª Secção do S. T. A., e de que foi Relator o Ex.º Cons.º Dr. Abílio Bordalo.

Acordam, em conferência, no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste STA veio, nos termos dos art.ºs 30º alínea d) do ETAF, 97º da LPTA e 115º n.º 2 e 117º do Cód. Proc. Civil requerer a resolução do conflito negativo de competência gerado no processo n.º 18788 da 2ª Secção do mesmo Tribunal com os seguintes fundamentos:

Pelo Acórdão de 13.4.93 que consta de fls. 45-46 do referido processo, o Tribunal Tributário de 2ª Instância declarou-se incompetente para o conhecimento do recurso interposto nestes autos entendendo ser competente a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Pelo Acórdão de 22.3.95 que consta de fls. 69-70 do mesmo processo, esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo declarou-se incompetente para o conhecimento do mesmo recurso, considerando competente o Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Ambas as decisões transitaram em julgado.

Juntou certidão comprovativa integradora dos dois Acórdãos em questão e de que transitaram em julgado.

Notificado para a resposta, o Tribunal Tributário de 2ª Instância nada disse.

Não houve alegações das partes.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A primeira questão que se coloca é a de saber se, na verdade, existe um "conflito negativo de competência" a decidir por este Tribunal Pleno, conhecida que é a jurisprudência do mesmo a partir da vigência da Lei 11/93 de 6 de Abril que deu nova redacção ao art.º 30º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pelo Dec.-Lei 129/84, de 27 de Abril, mais concretamente a partir do Acórdão de 7 de Junho de 1995 — Rec. n.º 18839 que, com base no novo regime legal veio reponderar a jurisprudência anterior.

Nesta nova linha de orientação, tem-se sustentado o entendimento de que até então era correcto defender que o Pleno da Secção estava situado no topo da jurisdição fiscal mas, a partir daquela Lei, passou esta Secção, a ocupar a posição cimeira então ocupada pelo Pleno, tal como sucede no Supremo Tribunal de Justiça quanto às respectivas Secções.

Doutrina esta que foi extraída, na sua essência, do referido Acórdão proferido também num processo em que fora requerida a resolução de um alegado conflito negativo de competência entre a Secção de Contencioso Tributário do STA e o Tribunal Tributário de 2ª Instância e que, no caso em apreço, não se descortinam razões para deixar de sufragar o mesmo entendimento.

Entendimento que tem continuado a ser defendido pela jurisprudência deste Pleno no sentido de que a partir da referida Lei 11/93, de 6.4, "a formação do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA deixou de ser hierarquicamente competente para a apreciação

das decisões, em via de recurso proferidas pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância e pelo Tribunal Tributário de 2ª Instância".

De onde resulta que o Tribunal situado no topo da jurisdição tributária é a Secção de Contencioso Tributário do STA. É esta que é hierarquicamente superior ao Tribunal Tributário de 2ª Instância (cfr. art.ºs 90º e 116º n.º 1 do Código do Proc. Civil e Acórdãos deste Pleno de 12.3.97 Rec. 19457 e de 12-3-97 — Rec. 18685).

E, assim, "o Pleno da Secção deixou de constituir um terceiro grau de jurisdição e, por isso, deixou de fazer parte da hierarquia dos tribunais" (do acórdão citado).

É que, "ressalvado o caso de recursos de oposição de acórdãos, para o Tribunal Constitucional e para o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, é à Secção de Contencioso Tributário que cabe decidir, em último grau de jurisdição, e com força obrigatória dentro do processo, todas as questões substantivas ou adjectivas que nas referidas espécies processuais se suscitam e caibam na jurisdição dos tribunais fiscais" (Acórdãos citados).

Isto significa que dos acórdãos proferidos pela Secção, em segundo grau de jurisdição, já não cabe recurso para o Pleno da Secção.

É, pois, à Secção de Contencioso Tributário do STA que cabe resolver, em último grau de jurisdição as questões suscitadas, sejam elas substantivas ou adjectivas incluindo nestas as excepções dilatórias - por exemplo, a incompetência em razão da hierarquia (art.ºs 288º n.º 1 alínea a) 493º, 494º, n.º 1, alínea f), 660º, n.º 1 do CPC ex vi art.º 713º, n.º 2 do mesmo diploma).

Competência que, como é sabido e jurisprudencialmente reconhecido, logra primazia de apreciação.

Como se referiu nos citados arestos "assim e na falta de norma que claramente o imponha, afigura-se tão anómalo fazer apelo a este Tribunal Pleno para que decida a questão sub judice, que hoje cabe à referida subsecção resolver soberanamente, sem recurso, para ele, como seria o apelo ao Pleno do STJ ou de uma das suas secções para decidir pretensão conflito semelhante suscitado entre tal secção e um tribunal de relação".

Assim, definitivamente decidida pela Secção pelo Acórdão de 22.3.95 que a Secção deste STA é incompetente para conhecimento do recurso interposto da 1ª instância para a 2ª instância, sendo esta a competente, tal decisão tem de ser acatada pelo Tribunal Tributário de 2ª Instância sob pena de violação do "dever de acatamento pelos tribunais inferiores das decisões proferidas, em via de recurso, pelos Tribunais Superiores, consagrado no art.º 4º n.º 1 da Lei 21/85, de 30 de Julho".

Aplicando a enunciada jurisprudência ao caso vertente, tendo presente, além do mais, que é de ter "em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito" (n.º 3 do art.º 8º do C. Civil), será de concluir que, não podendo haver lugar a qualquer conflito de competência entre a Secção de Contencioso Tributário do STA e o Tribunal Tributário de 2ª Instância, este Tribunal terá de acatar o decidido por aquela Secção.

Termos em que, na falta do alegado conflito negativo de competência, acorda-se em rejeitar o pedido de resolução do conflito suscitado pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público.

Sem custas (art.º 2º da Tabela de Custas do STA).

Lihoa, 9 de Julho de 1997. — *Abílio Madeira Bordalo* (Relator) *Domíngos Brandão de Pinho* — *Hernâni Marques da Silva Figueire*

do — Manuel Fernando dos Santos Serra — Agostinho Castro Martins — Benjamim Silva Rodrigues — Lúcio Alberto da Assunção Barbosa — Vítor Manuel Marques Meira — António José Pimpão — Luís Filipe Mendes Pimentel — João Plácido da Fonseca Limão — João José Coelho Dias (vencido, conforme declaração de voto junta) — José Joaquim Almeida Lopes (vencido conforme voto anexo). — Fui presente, António Mota Salgado.

#### Declaração de voto

Com o devido respeito pela tese que logrou vencimento, votei no sentido da existência do conflito negativo de competência, cuja resolução foi pedida ao Pleno da Secção, pelas seguintes e resumidas razões:

Conforme se refere no acórdão, dois tribunais da mesma espécie consideraram-se incompetentes, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, tendo os respectivos acórdãos — do T. T. 2ª Instância e deste STA, 2ª Secção — transitado em julgado.

Surgiu, assim, um conflito negativo de competência, a ser solucionado, "in casu", pelo Pleno da 2ª Secção deste STA, nos termos dos arts 115º e 116º, 1, 2ª parte, do CP Civil e 20º, 21º, 30º e 31º do ETAF (cfr., ainda, Ac., deste Tribunal, Pleno, de 16.Dez.92, Bol. M. J. n.º 422, pág. 195).

Na verdade, como bem se refere nesse Aresto, o órgão ou formação judiciária de grau superior aos tribunais em conflito é o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste STA.

E a nova redacção da alínea a) do artº 30º do ETAF, dada pelo artº 1º da Lei n.º 11/93, de 6 Abril, em nada alterou tal relação de hierarquia no que respeita aos conflitos de competência, um dos pontos em que se traduz a diferente competência funcional das várias ordens de tribunais em razão da hierarquia (cfr. A. Varela, M. Bezerra e S. e Nora, "Manual de Processo Civil", 2ª Ed. págs. 211 e segts., e o cit. Ac., deste STA, de 16.Dez.92).

Limitou-se, sim, a estabelecer a irrecorribilidade de acórdãos proferidos em 2º grau de jurisdição pela Secção — salvo por oposição de julgados — à semelhança do que sucedia já na 1ª Secção — cfr. arts 24º, a), do ETAF, 103º, a), e 130º, 3, da LPTA.

Aquela nova redacção da alínea a) do artº 30º apenas alterou, portanto, a relação hierárquica no tocante aos recursos e não quanto aos conflitos de competência, como já se referiu.

E o facto de, por via dessa alteração, não caber recurso do acórdão da Secção que, no caso, a declarou incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto de uma decisão da 1ª instância, declarando competente para esse efeito, o T.T. 2ª Instância, não tem como consequência a inexistência do conflito, já que tal decisão — que não foi proferida em recurso interposto do acórdão da 2ª Instância — não pode afectar este último, transitado em julgado, no qual se declarou esse Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso para ele interposto.

E que, conforme referem A. dos Reis, "Comentário...", vol. 1º, págs. 323/324, e A. Varela, M. Bezerra e S. e Nora, ob. cit. págs. 232/233, a decisão sobre a incompetência absoluta apenas tem força de caso julgado formal, nos termos do artº 106º do CP Civil, visando a lei garantir a cada tribunal o poder de decidir, com liberdade, sobre a sua própria competência, pelo que a declaração de competência do T.T. 2ª Instância, proferida no acórdão da Secção, ainda que este fosse anterior ao acórdão daquele, não podia considerar-se vinculativa para esse Tribunal, que não estaria, por isso, obrigado a acatá-la.

Assim, existindo o conflito, competiria ao Pleno da Secção resolvê-lo, como formação de grau imediatamente superior ao T.T. de 2ª Instância e à Secção deste STA artº 116º, n.º 1, do CP Civil — competência não prejudicada pela irrecorribilidade da decisão desta última, como já se referiu, à semelhança, aliás, do que sucede com o Plenário do STJ, ao qual compete decidir conflitos entre as Secções desse Tribunal, independentemente do facto de as respectivas decisões não serem em regra, recorríveis para aquela formação — cfr. artºs 72º, c), do CP Civil e 26º, c), da LOTJ.

Lihoa, 9 de Julho de 1997. — João José Coelho Dias.

#### Declaração de voto

A questão que se discute é a de saber se, tendo-se o Tribunal Tributário de 2ª Instância declarado incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, por meio de acórdão transitado em julgado, e tendo a Secção de Contencioso Tributário deste STA proferido acórdão, também transitado em julgado, a declarar-se igualmente incompetente em razão da hierarquia para conhecer do mesmo recurso, há ou não um conflito negativo de competência entre os dois tribunais fiscais, ou então, como se declarou na tese que fez vencimento, não há conflito dada a natural prevalência hierárquica da Secção de Contencioso Tributário do STA sobre o Tribunal Tributário de 2ª Instância, pois aquela Secção constitui o topo da hierarquia dos tribunais fiscais.

Ora, entendo que há conflito negativo de competência, por que dois tribunais fiscais (Secção de Contencioso Tributário deste STA e Tribunal Tributário de 2ª Instância) consideraram-se incompetentes para conhecer da mesma questão (artº 115º, n.º 2, do CPC).

E havendo conflito, tinha o mesmo de ser resolvido por uma formação deste STA que fosse superior aos dois tribunais anteriormente indicados. E essa formação só pode ser o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA.

Por outro lado, não vejo como se possa fazer tábua rasa do caso julgado formado pelo acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância. Não pode haver dúvidas: o acórdão da 2ª Instância a declarar-se incompetente transitou mesmo em julgado. Ora, nos termos do artº 208º, n.º 2, da Constituição da República, as decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as autoridades públicas, como são os tribunais superiores. Um tribunal, por mais alto que seja, está sujeito ou obrigado pela decisão de outro tribunal, por mais baixo que seja, desde que a decisão deste tenha transitado em julgado — res judicata pro veritate habetur, diziam os romanos. Como escreveu o Prof AFONSO RODRIGUES QUEIRO, "se se fala em hierarquia das instâncias judiciais, ditos superiores, isso significa apenas que certos tribunais, ditos superiores, têm competência para revogar as decisões de outros, ditos inferiores — não para lhes dar ordens ou instruções (cfr. Lições de Direito Administrativo, Coimbra 1959, pág. 34).

Este STA não tem mais poder jurisdicional que o Tribunal Tributário de 2ª Instância. Cada tribunal tem os poderes que a lei — o ETAF — lhe confere, e o Tribunal Tributário de 2ª Instância só deve acatamento aos acórdãos deste STA proferidos em via de recurso (artº 3º, n.º 2, da Lei no 38/87, de 23 de Dezembro). In casu, o acórdão da Secção de Contencioso Tributário deste STA não foi proferido em via de recurso, pelo que a 2ª Instância não lhe deve acatamento. Pelo contrário, a 2ª Instância deve acatamento ao seu acórdão, em

obediência ao disposto no artº 666º, nº 1, do CPC, que diz que proferido o acórdão fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do tribunal que o proferiu quanto à matéria da causa.

Como escreveram os Professores GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, "nenhuma entidade está imune à autoridade das decisões judiciais" pois "se a Constituição manda respeitar os casos julgados mesmo quando eles assentem em normas inconstitucionais (artº 282º, nº 3), por maioria de razão se imporá tal respeito quando se não verifique tal situação". O caso julgado é um princípio constitucional implícito (cfr. *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª ed., págs. 799 e 800).

Por todas estas razões, o meu voto vai no sentido de que há conflito negativo de competência e que esse conflito tinha de ser dirimido por este Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA. Não o tendo sido, mantêm-se o conflito, pelo que estão de pé duas decisões judiciais, ambas transitadas em julgado, dentro do mesmo processo, pelo que, a ter de prevalecer alguma delas, essa é a que passou em julgado em primeiro lugar (artº 675º, nº 2, do CPC).

*José Joaquim Almeida Lopes.*

## Acórdão de 9 de Julho de 1997.

### Assunto:

*Conflito negativo de competência. Regime legal. Impossibilidade de conflito entre a Secção de Contencioso Tributário do STA e os tribunais de instância.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Após a alteração introduzida, no artº 30º do ETAF, pela Lei nº 11/93, de 6 de Abril, o Plano da Secção de Contencioso Tributário do STA deixou de estar situado no topo da hierarquia da jurisdição fiscal, na medida em que essa posição cimeira passou a ser ocupada pela referida Secção.*
- II — *De modo que deixou também de haver lugar para qualquer conflito de competência entre a dita Secção e os tribunais de 1ª ou 2ª instância, pois estes, como tribunais inferiores, devem acatar o decidido por aquele órgão jurisdicional, que julga, em último grau, todas as questões, substantivas ou adjectivas, suscitadas em espécies processuais, como a presente.*

Recurso nº 19 571, em que são recorrente o Ministério Público junto da 2ª Secção do S.T.A. e recorrido Conflito Negativo de Competência suscitado entre a 2ª Secção do STA e Tribunal Tributário de 2ª Inst. de Lisboa. Relator, o Exmo. Senhor Conselheiro Dr. Mendes Pimentel, por vencimento.

Acordam, em conferência, no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Representante do Ministério Público junto deste Tribunal vem, sob invocação dos artºs 30º, alínea d) do ETAF, 97º e segs. da LPTA

e 115º e segs. do CPC, requerer a resolução do «conflito negativo de competência» verificado entre a Secção de Contencioso Tributário do STA e o Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Como fundamento do pedido, articulou, em suma, que, «por acórdão de 25.09.90, o Tribunal Tributário de 2ª Instância declarou-se incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto por José M. Rodrigues Quaresma, L.ª, da sentença proferida no Tribunal Tributário de Coimbra» e que, «remetidos os autos a este Supremo Tribunal, veio a 2ª Secção a declarar-se igualmente incompetente, em razão da hierarquia, por acórdão de 26.04.95».

Foi junta aos presentes autos certidão comprovativa do trânsito em julgado dos dois arestos em confronto, que declararam a incompetência do respectivo tribunal.

Notificado para a resposta, o Tribunal Tributário de 2ª Instância nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

E decidindo.

Prioritariamente, importará apurar se, na verdade, existe um «conflito negativo de competência», a resolver por este Tribunal Pleno. Vejamos, pois.

A Lei nº 11/93, de 6 de Abril, veio dar nova redacção ao artº 30º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei nº 129/84, de 27 de Abril, por forma que levou este Tribunal a reponderar a jurisprudência estabelecida ao abrigo do regime anterior (cf. Acórdão de 7 de Junho de 1995, Rec. nº 18 839).

E, assim, enquanto até então o Pleno da Secção estava situado no topo da jurisdição fiscal, agora, a partir daquela alteração legislativa, essa posição cimeira é ocupada pela Secção, tal como no Supremo Tribunal de Justiça acontece quanto às respectivas Secções.

Doutrina esta retirada, na sua essência, do supramencionado acórdão, que, proferido num processo em que fora solicitada a resolução de um alegado conflito de competência entre a Secção de Contencioso Tributário do STA e o Tribunal Tributário de 2ª Instância, surge aqui com toda a pertinência, sendo, pois, de recordar o que ali se escreveu:

«É que, ressalvado o caso de recurso por oposição de acordos e a reserva de competência do Tribunal Constitucional e do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, é à referida Secção, pelas suas subsecções de Contencioso Tributário Geral e de Contencioso Aduaneiro, que cabe decidir em último grau de jurisdição, e com força obrigatória dentro do processo, todas as questões, substantivas ou adjectivas, que nas referidas espécies processuais se suscitam e caibam na jurisdição dos tribunais tributários».

E logo a seguir:

«Assim, e na falta de norma que claramente o imponha, afigura-se tão anómalo fazer apelo a este Tribunal Pleno para que decida a questão sub judice, que hoje cabe à referida subsecção resolver soberanamente, sem recurso para ele, como o seria o apelo ao Pleno do STJ ou de uma das suas secções para decidir pretensão conflito semelhante suscitado entre tal secção e um tribunal de relação».

Acrescentando-se:

«Na verdade, como acima se disse, é à Secção, pelas suas subsecções, que compete resolver em último grau de jurisdição todas as questões, substantivas ou adjectivas, que em espécies processuais como esta se suscitam. E dentro de tais questões adjectivas cabem as excepções dilatórias, à cabeça das quais surge esta da competência, assim definitivamente resolvida pela Secção por decisão que tem de ser acatada

pelas instâncias sob pena de violação do dever de acatamento pelos tribunais inferiores das decisões proferidas, em via de recurso, pelos tribunais superiores, consagrados no artº 4º, nº 1, da Lei nº 21/85-07-30».

Ora, aplicando a enunciada jurisprudência ao caso vertente — pois, além do mais, é de ter «em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito» (nº 3 do artº 8º do CC) —, será de concluir que, não podendo haver lugar a qualquer conflito de competência entra a Secção de Contencioso Tributário do STA e o Tribunal Tributário de 2ª Instância, este Tribunal terá de acatar o decidido por aquela Secção.

Nesta conformidade, e pelo exposto, na falta do alegado conflito negativo de competência, acorda-se em rejeitar o pedido formulado. Sem custas.

Lisboa, 9 de Julho de 1997. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (relator por vencimento) — *Abílio Madeira Bordalo* — *João Plácido da Fonseca Limão* — *António José Pimpão* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Manuel Fernando dos Santos Serra* — *João José Coelho Dias* (vencido, conforme declaração de voto junta). — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido conforme voto anexo).

#### Declaração de voto

Com o devido respeito pela tese que logrou vencimento, votei no sentido da existência de conflito negativo de competência cuja resolução foi pedida ao Pleno da Secção, pelas seguintes e resumidas razões:

Conforme se refere no acórdão, dois tribunais da mesma espécie consideraram-se incompetentes, em razão da hierarquia, para conhecer de um recurso, tendo os respectivos acordos — do T.T. 2ª Instância e deste STA, 2ª Secção — transitado em julgado.

Surgiu, assim, um conflito negativo de competência, a ser solucionado, «in casu», pelo Pleno da 2ª Secção deste STA, nos termos dos artºs. 115º e 116º, 1, 2ª parte, do C. P. Civil, e 20º, 21º, 30º e 31º do ETAF (cf., ainda, Ac. deste Tribunal, Pleno, de 16 Dez.92, BM M.J. nº 422, p. 195).

Na verdade, como bem se refere nesse Aresto, o órgão ou formação judiciária de grau superior aos Tribunais, em conflito é o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste STA.

E a nova redacção da alínea a) do artº 30º do ETAF, dada pelo artº 1º da Lei nº 11/93, de 6 de Abril, em nada alterou tal relação de hierarquia no que respeita aos conflitos de competência, um dos pontos em que se traduz a diferente competência funcional das várias ordens de tribunais em razão da hierarquia (cf. A. Varela, M. Bezerra e S. e Nora, «Manual de Processo Civil», 2ª Ed., pág. 211 e segts., e o cit. Ac., deste STA, de 16 de Dez.92).

Limitou-se, sim, a estabelecer a irrecorribilidade de acórdãos proferidos em 2º grau de jurisdição pela Secção — salvo por oposição de julgados — à semelhança do que sucedia já na 1ª Secção — cfr. artºs. 24º a), do ETAF, 103º, a) e 130º, 3º, da LPTA.

Aquela nova redacção da alínea a), do artº 30º apenas alterou, portanto, a relação hierárquica no tocante aos recursos e não quanto aos conflitos de competência, como já se referiu.

E o facto de, por via dessa alteração, não caber recurso de acórdão da Secção que, no caso, a declarou incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto de uma decisão da 1ª instância, declarando competente, para este efeito, o T.T. 2ª Instância, não tem como consequência a inexistência do conflito, já que tal decisão — que não foi proferida em recurso interposto do acórdão de 2ª Instância — não pode afectar este último, transitado em julgado, no qual se declarou esse Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer de recurso para ele interposto.

E que, conforme referem A. dos Reis, «Comentário . . . » vol. 1º pág. 323/324 e A. Varela, M. Bezerra e S. e Nora, ob. cit., págs. 232/233, a decisão sobre a incompetência absoluta apenas tem força do caso julgado formal, nos termos do artº 106º do C. P. Civil visando a lei garantir a cada tribunal o poder de decidir, com liberdade, sobre a sua própria competência, pelo que a declaração de competência do T.T. 2ª Instância, proferida no acórdão da Secção, ainda que este fosse anterior ao acórdão daquela, não podia considerar-se vinculativa para esse Tribunal, que não estaria, por isso, obrigado a acatá-la.

Assim, existindo o conflito, competiria ao Pleno da Secção resolvê-lo, como formação de grau imediatamente superior ao T.T. de 2ª Instância e à Secção deste STA — artº 116º, nº 1, do C. P. Civil — competência não prejudicada pela irrecorribilidade da decisão desta última, como já se referiu, à semelhança, aliás, do que sucede com o Plenário do STJ, ao qual compete decidir conflitos entre as Secções desse Tribunal, independentemente do facto de as respectivas decisões não serem, *em regra*, recorríveis para aquela formação — cfr. artºs 72º c), do C.PCivil, e 26º, c) da LOTJ.

Lisboa, 9 de Julho de 1997. — *João José Coelho Dias*.

#### Declaração de voto

A questão que se discute é a de saber se, tendo-se o Tribunal Tributário de 2ª Instância declarado incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, por meio de acórdão transitado em julgado, e tendo a Secção de Contencioso Tributário deste STA proferido acórdão, também transitado em julgado, a declarar-se igualmente incompetente em razão da hierarquia para conhecer do mesmo recurso, há ou não um conflito negativo de competência entre os dois tribunais fiscais, ou então, como se declarou na tese que fez vencimento, não há conflito dada a natural prevalência hierárquica da Secção de Contencioso Tributário do STA sobre o Tribunal Tributário de 2ª Instância, pois aquela Secção constitui o topo da hierarquia dos tribunais fiscais.

Ora, entendo que há conflito negativo de competência, por que dois tribunais fiscais (secção de Contencioso Tributário deste STA e Tribunal Tributário de 2ª Instância) consideraram-se incompetentes para conhecer da mesma questão (artº 115º, nº 2, do CPC).

E havendo conflito, tinha o mesmo de ser resolvido por uma formação deste STA que fosse superior aos dois tribunais anteriormente indicados. E essa formação só pode ser o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA.

Por outro lado, não vejo como se possa fazer tábua rasa do caso julgado formado pelo acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância. Não pode haver dúvida: o acórdão da 2ª Instância a declarar-se incompetente transitou mesmo em julgado. Ora, nos termos do artº 208º,

nº 2, da Constituição da República, as decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as autoridades públicas, como são os tribunais superiores. Um tribunal, por mais alto que seja, está sujeito ou obrigado pela decisão de outro tribunal, por mais baixo que seja, desde que a decisão deste tenha transitado em julgado — *res judicata pro veritate habetur*, diziam os romanos. Como escreveu o Prof. AFONSO RODRIGUES QUEIRÓ, «se se fala em hierarquia das instâncias judiciais, em hierarquia dos tribunais, isso significa apenas que certos tribunais, ditos superiores, têm competência para revogar as decisões de outros, ditos inferiores — não para lhes dar ordens ou instruções (cfr. *Lições de Direito Administrativo*, Coimbra 1959, pág. 134).

Este STA não tem mais poder jurisdicional que o Tribunal Tributário de 2ª Instância. Cada tribunal tem os poderes que a lei — o ETAF — lhe confere, o Tribunal Tributário de 2ª Instância só deve acatamento aos acórdãos deste STA proferidos em via de recurso (artº 3º, nº 2, da Lei nº 38/87, de 23 de Dezembro). *In casu*, o acórdão da Secção de Contencioso Tributário deste STA não foi proferido em via de recurso, pelo que a 2ª Instância não lhe deve acatamento. Pelo contrário, a 2ª Instância deve acatamento ao seu acórdão, em obediência ao disposto no artº 666º, nº 1, do CPC, que diz que proferido o acórdão fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do tribunal que o proferiu quanto à matéria da causa.

Como escreveram os Professores GOMES CANOTILHO E VITAL MOREIRA, «nenhuma entidade está imune à autoridade das decisões judiciais» pois «se a Constituição manda respeitar os casos julgados mesmo quando eles assentem em normas inconstitucionais (artº 282º, nº 3), por maioria de razão se imporá tal respeito quando se não verifique tal situação». O caso julgado é um princípio constitucional implícito (cfr. *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª ed., págs. 799 e 800).

Por todas estas razões, o meu voto vai no sentido de que há conflito negativo de competência e que esse conflito tinha de ser dirimido por este Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA.

Não o tendo sido, mantem-se o conflito, pelo que não estão de pé duas decisões judiciais, ambas transitadas em julgado, dentro do mesmo processo, pelo que, a ter de prevalecer alguma delas, essa é a que passou em julgado em primeiro lugar (artº 675º, nº 2, do CPC).

*José Joaquim de Almeida Lopes.*

## Acórdão de 9 de Julho de 1997.

### Assunto:

*Recurso por oposição de julgados. Fundamento da oposição. Mesmo fundamento de direito. Mesma matéria de facto. Custas. Benefício fiscal. Regularização de dívidas fiscais. Impugnação judicial. Oposição à execução fiscal.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Só é admissível recurso por oposição de julgados quando no acórdão recorrido se tenha perfilhado solução oposta à de acórdão anterior relativamente ao mesmo fundamento de direito (sem que tenha havido alteração substancial da regulamentação jurídica).*

*II — Não existe tal oposição se o acórdão fundamento decidiu que o benefício de dispensa de custas concedido pelo nº 1, al. a), do artº 2º do DL nº 225/94 não abrange as custas do processo de impugnação judicial e o acórdão recorrido decidiu que tal benefício se estende às custas do incidente de oposição à execução fiscal.*

Recurso nº 19.805, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida João dos Prazeres, L.<sup>da</sup> Relator, o Exmo Juiz Conselheiro Dr. Castro Martins.

Acordam no Pleno da 2.<sup>a</sup> Secção (Contencioso Tributário) do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A FAZENDA PÚBLICA interpôs para este Tribunal Pleno, ao abrigo do artº 30º, alínea b), do ETAF, recurso do Acórdão da Secção de 17-4-96, lavrado a fls. 26 e segs., com fundamento em estar ele em oposição com um outro, da mesma Secção, de 31-5-95, proferido no recurso nº 16.570, "quanto à questão da dispensa de custas a que se refere a ai. a) do nº 1 do artº 2º do DL nº 225/94-09-05"

Alegou, para demonstrar a oposição, única questão ora em apreço nos termos do artºs 30º, alínea c), e 31º, nº 2, do ETAF:

a) Ambos os acórdãos foram proferidas na vigência da al. a) do nº 1 do artº 2º do DL nº 225/94-09-05.

b) A questão fundamental de direito subjacente a ambos foi a de determinar se a concessão do benefício de dispensa de custas referido no artº 2º do DL nº 225/94 só pode ter lugar em processo de execução;

c) No acórdão recorrido foi considerado que a dispensa de custas não se refere apenas às do processo de execução mas também às do processo, diferenciado e individualizado, de oposição, enquanto no acórdão fundamento se considerou que tal benefício só pode ter lugar em sede de execução.

A recorrida sociedade JOÃO DOS PRAZERES, LDA., notificada para o efeito, não respondeu.

O magistrado do Ministério Público emitiu parecer de que não existe a alegada oposição, pois nem os fundamentos de facto são os mesmos nem as soluções dos acórdãos são opostas, visto no acórdão recorrido se ter decidido que a dispensa de custas da execução fiscal prevista na al. a) do nº 1 do artº 2º do DL nº 225/94 abrange as custas do processo de oposição e no acórdão fundamento se ter entendido que tal dispensa não se aplica às custas contadas no processo de impugnação da dívida.

2. O acórdão fundamento discutiu - e decidiu negativamente - se as custas do processo de impugnação judicial são abrangidas pelo benefício de dispensa de custas concedido pelo nº 1, al. a), do artº 2º do DL nº 225/94, que previa poderem as dívidas exigidas em processos executivos ser regularizadas através do pagamento da quantia exequenda na totalidade, até 30-11-94, "com dispensa de juros de mora e de custas e redução a 20% dos juros compensatórios".

Por seu turno o acórdão recorrido discutiu - e decidiu afirmativamente - se essa dispensa de custas abrange as do processo de oposição à execução fiscal no caso de ter sido deduzida.

3. Tendo em vista este enunciado das questões apreciadas e decididas em e outro acórdão e o disposto no artº 30º alínea b), do ETAF - de que, com fundamento em oposição de acórdãos, só cabe recurso, para este Tribunal Pleno, dos arestos da Secção que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção - é de concluir pela inexistência de oposição relevante.

Na verdade, no caso do acórdão fundamento discutia-se a exigência ou dispensa de custas de uma impugnação judicial enquanto no acórdão recorrido se discutia a exigência ou dispensa de custas de uma oposição.

Ora a oposição corresponde aos embargos de executado da execução comum, constituindo um incidente da execução, se bem que processado por apenso. Por isso se entendeu no acórdão recorrido que o benefício de dispensa de custas em apreço abrange todas as que "a cobrança coerciva das dívidas (as quantias exequendas) seja susceptível de ter determinado (...), portanto quer as custas do processo de execução *stricto sensu* quer as de todos os outros processos que podem derivar da sua instauração e prossecução, de todos os processos que se enxertam nele ou que emergem dele como processos incidentais, entre os quais figura o da oposição à execução fiscal".

Não há nisto qualquer contradição com o decidido no acórdão fundamento, onde se entendeu que, visando o legislador, com o DL nº 225/94, criar incentivos à regularização e cobrança de tributos e outras receitas administradas pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, e uma vez que as respectivas importâncias, se não pagas voluntariamente, serão cobradas em processo de execução ou arrecadadas em processo de transgressão, só fará sentido a "dispensa de custas", como um dos "incentivos" ao pagamento da dívida em causa, relativamente àqueles processos e não também aos de impugnação judicial, que tem por objecto actos tributários e ou actos de fixação dos valores patrimoniais.

4. Conclui-se não se verificar a oposição entre os acórdãos que seria necessária para fundar este recurso, que por isso se julga findo. Não são devidas custas (artº 2º da Tabela).

Lisboa, 9 de Julho de 1997. — *Agostinho Castro Martins* (Relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Manuel Fernando dos Santos Serra* — *João José Coelho Dias*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

### Acórdão de 9 de Julho de 1997.

#### Assunto:

*Recurso por oposição de julgados. Mesmo fundamento de direito. Mesma matéria de facto. Imposto extraordinário sobre lucros. Contribuição industrial. Custos de exercício. Encargos fiscais.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *É recorrível para o Pleno, por oposição de acórdãos, um aresto da Secção que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhe solução oposta à de acórdão da mesma Secção.*

2 — *Ocorre essa oposição entre os seguintes acórdãos da 2ª Secção:*

- a) *Um deles decidiu que para efeito de liquidação do imposto extraordinário sobre lucros correspondente ao exercício de 1987 de certa empresa, o imposto extraordinário sobre lucros do exercício de 1986, que ela autoliquidou e pagou em 1987, era de considerar como custo;*
- b) *O outro decidiu que para efeito de liquidação da contribuição industrial e do imposto extraordinário sobre lucros correspondentes ao exercício de 1986 de certa empresa, o imposto extraordinário sobre lucros do exercício de 1985, por ela pago em 1986, não era de considerar como custo.*

Recurso n.º 20.641; recorrente: Fazenda Pública; recorrida: Companhia IBM Portuguesa, S. A. Relator: Juiz Conselheiro Dr. Castro Martins.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1. COMPANHIA IBM PORTUGUESA, S. A., com sede na Praça de Alvalade, nº 7, Lisboa, impugnou em 17-11-88 uma liquidação de imposto extraordinário sobre lucros relativa ao exercício de 1987, com fundamento em violação dos artºs 26º, nº 6º, e 37º, alínea c), do Código da Contribuição Industrial (CCI), por o lucro tributável ter sido determinado sem lhe ter sido deduzida como custo a importância de 98.383.334\$00, de imposto extraordinário sobre lucros do exercício de 1986, que ela autoliquidou e pagou em 1987.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (4º Juízo, 1ª Secção), por Sentença de 28-12-95 (fls. 35 e segs.) julgou a impugnação procedente e anulou, na medida do pedido, a liquidação impugnada.

De tal decisão interpôs a Fazenda Pública (Fª Pª) recurso *per saltum* para este STA, que por Acórdão de 29-5-96 (fls. 72 e segs.) desta 2ª Secção, lhe negou provimento.

Ainda inconformada, a Fª Pª recorre agora de tal aresto para este Tribunal Pleno ao abrigo do artº 30º, alínea b), do ETAF e com fundamento em oposição entre ele e um outro proferido pela mesma Secção em 23-9-92, no recurso nº 14.520, quanto à questão de saber se, anteriormente à vigência do DL nº 95/88-03-21, o imposto extraordinário sobre lucros (criado pelo DL nº 119-A/83-02-28) devia ser qualificado ou não como custo do exercício para efeitos fiscais.

A sociedade recorrida sustenta que não se verifica a alegada oposição porque a liquidação impugnada respeita, no Acórdão fundamento, à contribuição industrial de 1986 e, no Acórdão recorrido, ao imposto extraordinário sobre lucros de 1987.

O magistrado do Ministério Público pronunciou-se no sentido de que existe efectivamente a invocada oposição.



2. Dispõe o artigo 30º, alínea b), do ETAF que compete ao pleno da Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos da Secção que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção; e na subsequente alínea c) atribui-se ao mesmo pleno competência para decidir do seguimento dos recursos referidos na alínea anterior.

Vêm os autos à conferência para se decidir esta questão prévia do seguimento do recurso, isto é, se há realmente oposição relevante entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento que justifique o prosseguimento do recurso.

3. E a resposta a esta questão não pode deixar de ser afirmativa.

3.1. Discutiu-se no acórdão recorrido se para efeito de liquidação do imposto extraordinário sobre lucros relativa ao exercício de 1987 da sociedade ora recorrida, o imposto extraordinário sobre lucros do exercício de 1986, que ela autoliquidou e pagou em 1987, era de considerar como custo, ao abrigo do artº 26º, nº 6º, do CCI, ou não, por se dever entendê-lo abrangido pela excepção da alínea c) do artº 37º do mesmo diploma.

A esta questão deu o aresto recorrido, datado de 29-5-96, resposta afirmativa.

No acórdão fundamento discutiu-se se para efeito de liquidação da contribuição industrial e do imposto extraordinário sobre lucros correspondentes ao exercício de 1986 da sociedade ora recorrida, o imposto extraordinário sobre lucros do exercício de 1985, por ela pago em 1986, era de considerar como custo, ao abrigo do artº 26º, nº 6º, do CCI, ou não, por se dever entendê-lo abrangido pela excepção da alínea c) do artº 37º do mesmo diploma.

A esta questão deu o aresto fundamento, datado de 23-9-92, resposta negativa.

3.2. Os exercícios fiscais em que surgiram e se suportaram os questionados custos eram, pois, no acórdão recorrido, o de 1987 e no acórdão fundamento, o de 1986.

Em relação a esses dois exercícios vigorou sobre a matéria o mesmo regime jurídico.

Na verdade, vigorava ao tempo o CCI que, depois de preceituar no corpo do artº 1º que a contribuição industrial incidia sobre os lucros imputáveis ao exercício de qualquer actividade comercial ou industrial, definia lucro tributável (artº 22º) dos contribuintes do grupo A, a determinar em princípio com base na sua contabilidade, como a diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no ano anterior àquele a que o ano fiscal respeitasse e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros a corrigir eventualmente nos termos desse código.

O artº 26º do mesmo CCI dispunha no nº 6º que se consideravam custos ou perdas do exercício os encargos e parafiscais a que estivesse sujeito o contribuinte, sem prejuízo do disposto no artº 37º. E a tal respeito este artigo dispunha não se considerarem custos ou perdas do exercício, além das «multas fiscais e demais encargos pela prática de infracções fiscais» [al. d)], apenas, como rezava a sua al. c) na redacção do DL 503-B/76-06-30), a contribuição industrial, o imposto complementar, o imposto de mais-valias e as contribuições e impostos cujas colectas são dedutíveis nos termos das alíneas a) e b) do artigo 89º (imposto de capitais incidente sobre certos rendimentos e contribuição predial liquidada relativamente a determinados prédios).

Este regime só foi alterado pelo DL nº 95/88-03-21 (publicado no uso da autorização legislativa conferida pelo artº 26º da Lei

nº 2/88-01-26), o qual, nada dispondo quanto à data da sua entrada em vigor, deu nova redacção à citada alínea c) do artº 37º do CCI intercalando entre as expressões “a contribuição industrial” e “o imposto complementar”, o inciso “ou quaisquer outros impostos que recaiam sobre os lucros sujeitos àquela”.

Vigorava também o artº 33º do DL nº 119-A/83-02-28, que criou um imposto extraordinário incidente sobre os rendimentos colectáveis relativos ao ano de 1982 sujeitos a contribuição industrial, acrescidos das deduções efectuadas por investimento, reinvestimentos e incentivos à exportação e de que só estavam “isentos os rendimentos que beneficiassem da isenção permanente de contribuição industrial”.

A vigência desta norma foi sendo prorrogada, ano a ano, tendo os DL nºs 167/87-04-18 e 75/88-03-09, no uso de autorizações legislativas, mantido em vigor tal imposto extraordinário relativamente aos rendimentos colectáveis dos anos de 1986 e 1987, respectivamente.

3.3. Resta averiguar se estamos perante o mesmo fundamento de direito.

Como vimos, em ambos os arestos em confronto se discutiu se o imposto extraordinário sobre lucros era de considerar como custo fiscal.

As diferenças entre eles são as seguintes:

- No acórdão recorrido, estava em causa a liquidação do imposto extraordinário sobre lucros relativa ao exercício de 1987.

- No acórdão fundamento, estava em causa a liquidação da contribuição industrial e do imposto extraordinário sobre lucros correspondentes ao exercício de 1986.

Ora, pelo que atrás se expôs, não deixamos de estar perante o mesmo fundamento (ou questão) de direito pelo facto de haver estas diferenças.

Na verdade, parece óbvio ser indiferente, para o seu tratamento, que os exercícios em apreço sejam o de 1986 ou o de 1987.

Também não influi na solução do problema (saber se o imposto extraordinário sobre lucros era de considerar como custo fiscal) que estejamos perante uma liquidação de contribuição industrial ou de imposto extraordinário sobre lucros, pois a resposta tem de ser necessariamente unívoca para uma e outra liquidação: a matéria colectável deste último imposto eram “os rendimentos sujeitos a contribuição industrial”, conquanto “acrescidos das deduções efectuadas por investimento, reinvestimentos e incentivos à exportação”.

4. Pelo exposto reconhece-se a existência da invocada oposição de acórdãos e ordena-se o prosseguimento do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Julho de 1997. — *Agostinho Castro Martins* (relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Manuel Fernando Santos Serra* — *João José Coelho Dias*. — *Fui presente, António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Julho de 1997.

### Assunto:

*Oposição de acórdãos. Recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário. Requisitos.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*I — Nos termos do art.º 30º do ETAF e 763º do CPC são pressupostos do recurso para o Pleno da Secção por oposição de acórdãos que estes sejam proferidos no domínio da mesma legislação, versem a mesma questão fundamental de direito, haja oposição expressa de julgados e identidade de situações de facto.*

*II — Não há que identidade de questões de direito quer de facto quando no acórdão fundamento a questão da qualidade de arrendatário é tomada como pressuposto indutivo com vista a decidir se pode embargar de terceiro a penhora do imóvel e no acórdão recorrido.*

Recurso n.º 20 666; Recorrente: Algarocha — Gestão de Complexos Turísticos, S. A., e Fazenda Pública; Recorrido: os mesmos; Relator: Ex.ºmº Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**A - O relatório.**

1. Algarocha-Gestão de Complexos Turísticos, SA, com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com o acórdão de 96.10.02 da Secção de Contencioso Tributário que negou provimento ao recurso interposto do acórdão de 95.05.03 do Tribunal Tributário de 2.ª Instância, recorre para esta formação jurisdicional, alegando ter ele perfilhado, ao dirimir a matéria fulcral em torno da qual se analisa, solução oposta à do acórdão da mesma Secção proferido no processo n.º 19415.

2. Pretextuando, a recorrente, nas alegações preliminares do recurso para tribunal pleno, que, enquanto no acórdão fundamento se entendeu, em face dos factos aí dados como provados, que ela detinha a qualidade de arrendatária e que os direitos de gozo do imóvel que lhe adivinham de tal qualidade não saíam ofendidos com a penhora e posterior venda executiva, por sobre o eventual adquirente impender a obrigação de continuar a assegurar o gozo do imóvel para os fins contemplados no contrato de arrendamento, já no acórdão recorrido se lhe negou tal qualidade de arrendatária sob consideração de que o único arrendamento dado como provado - o de 1.5.1992 entre a Raia Invest e Rochavaumar -, tinha sido realizado através de documento particular e como tal esse contrato era nulo por falta de forma.

3. A Fazenda Pública contra-alegou defendendo não se verificar o requisito da identidade da questão fundamental de direito, pois que enquanto no acórdão recorrido se deu como provado que a recorrente não tinha a qualidade de arrendatária, adquirida por trespassse, em virtude do contrato de arrendamento em que este se fundou ser nulo por falta de forma, dado ter sido celebrado através de documento particular, o acórdão fundamento não se pronunciou sobre a validade de tal contrato, tendo-se limitado a julgar que a situação jurídica do embargante arrendatário não saía afectada pela penhora e ulterior venda do prédio arrendado.

4. O Ex.ºmº Magistrado do M.º P.º emitiu parecer no sentido do recurso ser dado por findo por falta do requisito da existência de oposição entre decisões expressas sobre a mesma questão de direito, pois que enquanto no acórdão recorrido se entendeu que o contrato de arrendamento era nulo e dele não podiam ser retiradas as ilações da alegada qualidade de arrendatária, já no acórdão fundamento tal

questão não fora apreciada, tendo-se apenas partido do pressuposto, de que existia um arrendamento válido.

**B - A fundamentação.**

Com os vistos dos juizes-adjuntos cumpre decidir.

1. A questão decidenda.

É a de saber se se verificam os pressupostos do recurso para o tribunal pleno por oposição de acórdãos.

2. Requisitos do recurso.

Segundo a al. b) do art.º 30º do ETAF, cabe recurso para o Pleno dos acórdãos da Secção que, «relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma secção».

Constitui jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal que estes fundamentos têm o mesmo sentido normativo dos que, no domínio do processo civil <sup>(1)</sup>, se atribuía aos enunciados no então art.º 763º do CPC para o abolido recurso para o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal de Justiça <sup>(2)</sup>.

Tem-se assim entendido serem pressupostos necessários deste recurso que:

- os julgados expressos dos acórdãos recorrido e fundamento se contraponham ou sejam contrários, não bastando existir uma solução num acórdão que, em resultado, contrarie a do acórdão invocado como estando em oposição (exigência de soluções opostas);

- se tenham julgado idênticas questões de direito, entendida esta identidade enquanto formulada perante legislação cuja regra de direito aplicada tenha a mesma significação ou o mesmo alcance, independentemente de os preceitos aplicados não se encontrarem incluídos no mesmo diploma legal (identidade de legislação);

- as questões de facto apreciadas sejam idênticas, ou que assentem em idênticos pressupostos de facto, segundo a perspectiva do nuclear ou necessário à resolução do problema jurídico caracterizador da mesma questão fundamental de direito, com desprezo do acessório (identidade factual) e, finalmente,

- tenham sido proferidos em processos diferentes ou em incidentes diferentes do mesmo processo sem que, nesta hipótese, o primeiro acórdão constitua caso julgado para as partes.

3. O mérito da questão preliminar.

Entendidos os requisitos do recurso para o tribunal pleno nos termos acabados de expor, fácil é concluir que no caso sob exame eles não se verificam.

Na verdade, os acórdãos fundamento e recorrido não julgaram idênticas questões de direito ou seja para dirimir o litígio que opunha as partes eles não tiveram de fazer apelo à mesma regra de direito, entendida esta identidade enquanto referida a uma regra de direito aplicada, com o mesmo sentido, significação ou alcance, dentro da mesma legislação conquanto não incluída no mesmo diploma.

Concomitantemente, também as questões de facto apreciadas reclamantes das normas jurídicas, definidas segundo o sentido aplicado, não eram idênticas, ou seja não assentavam em idênticos pressupostos de facto, na perspectiva do nuclear ou necessário à resolução do problema jurídico colocado.

Senão vejamos.

<sup>(1)</sup> Cf., entre outros, os Acs. de 96.03.27, 96.12.18, 96.03.27 e 96.03.27, in Recs. 19 066, 19 776, 18 533 e 16 069.

<sup>(2)</sup> Preceito que, com os demais, que regulavam ter recurso continuado em vigor no recurso para o Pleno da Jurisdição administrativa e fiscal, como se decidiu no Ac. deste Tribunal de 97.04.30, in Rec. 20 917.

Enquanto no acórdão fundamento, a questão jurídica era a de saber se alguém, colocado, na posição jurídica do arrendatário, ainda que adquirida esta posição mediante trespasse, poderia embargar de terceiro a penhora do imóvel arrendado, no acórdão recorrido ela era já a de saber, se pressuposta a aplicação subsidiária da regra do n.º 1 do art.º 841º do C. P. Civil em que se determina que, no caso de penhora de bens arrendados, o depositário a nomear deve ser o seu arrendatário, em relação à da al. a) do n.º 1 do art.º 314º do C.P.T., teria a qualidade de arrendatário aquele que a tivesse adquirido por meio de trespasse celebrado com arrendatário cujo contrato de arrendamento era nulo por celebrado apenas através de documento particular.

Como é bom de ver, para decidir se a ora também recorrente teria, o direito de embargar de terceiro, que se havia apresentado a exercer, mas cuja petição lhe fora liminarmente rejeitada, o acórdão fundamento não teve que tomar posição sobre se ela detinha juridicamente a qualidade de arrendatário, tendo buscado e decidido a questão, perante o direito aplicável, apenas com base pressuposto alegado ou afirmado pela embargante (independentemente de tomar posição sobre a sua existência ou relevância jurídicas).

Ao contrário, já o acórdão recorrido, para julgar e decidir em sentido negativo se, mesmo aplicando-se subsidiariamente o n.º 1 do art.º 841.º do C.P.C., a ora recorrente tinha o direito aí conferido ao arrendatário de ser nomeada depositário dos bens, julgou se a recorrente tinha juridicamente a qualidade de arrendatária, havendo decidido que não por o contrato de arrendamento (celebrado entre a Raia Invest e a Rochavaumar, Investimento, Gestão e Participação, S.A.) com base no qual havia sido celebrado o contrato de trespasse (entre esta e a ora recorrente) ser nulo por falta de forma.

Eis como falecem simultaneamente os requisitos da falta de identidade das questões de direito julgadas no acórdão fundamento e no acórdão recorrido e da falta de identidade das questões de facto segundo a perspectiva do necessário à resolução daquelas questões.

Consequentemente o recurso não pode prosseguir.

C - A decisão.

Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes em julgar não verificada a oposição alegada entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento e em dar por findo o recurso.

Custas pela recorrente com 20 000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 9 de Julho de 1997. — *Benjamim Silva Rodrigues* (relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Agostinho Castro Martins* — *Domingos Brandão de Pinho*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 9 de Julho de 1997.

### Assunto:

*Recurso para o Pleno da Secção. Aplicabilidade dos artºs 763º a 770º do CPC. Ónus de alegar. Exigência legal. Oposição de acórdãos. Requisitos. Diferentes situações de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A eliminação do recurso para o Tribunal Pleno, em processo civil, com base em oposição de julgados, foi de-*

*terminada por razões próprias desse ramo de direito, razões inexistentes no contencioso administrativo-tributário, onde a tramitação dos recursos para o Pleno das Secções do STA, pese embora a revogação dos artºs 763º a 770º do CPC, continua a regular-se por aquelas normas, com as necessárias adaptações, "ex vi" dos artºs 1º e 102º da LPTA.*

- 2 — *Apresentada formalmente "uma alegação tendente a demonstrar que entre os dois acórdãos existe a oposição..." , satisfeita foi a exigência do artº 765º, nº 3, do CPC, ou seja, cumprido foi o ónus de alegar a cargo do recorrente.*
- 3 — *Para se verificar "oposição de acórdãos", fundamento de recurso para o Pleno da Secção, é necessário que os arestos em causa, proferidos pela Secção, no domínio da mesma regulamentação jurídica, sobre a mesma questão fundamental de direito e em idênticas situações de facto, perfilhem soluções opostas, por via de decisões expressas.*
- 4 — *De modo que, não tendo o recorrente logrado demonstrar a existência da alegada oposição, por falta de um dos requisitos para tanto necessários - a identidade das situações de facto -, o recurso será de considerar findo.*

Recurso nº. 21.082. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Ferreira e Santos, Lda.; Relator: Exmo. Juiz Consº. Santos Serra.

Acordam, em conferência, no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública, ao abrigo do disposto na alínea b) do artº 30º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), recorre do Acórdão da Secção (a de Contencioso Tributário) deste Supremo Tribunal Administrativo, de 27 de Novembro de 1996, lavrado a fls. 85 e segs., com base em oposição ao Acórdão da mesma Secção, de 13 de Março de 1991, proferido no Recurso nº 13086, cujo texto, por fotocópia, constitui fls. 107 a 112 dos presentes autos.

Na sua minuta, a Recorrente começa por dizer que "vem, nos termos do artº 765º do CPC, alegar no sentido de demonstrar que existe entre aqueles dois Acórdãos a invocada oposição, ou seja, que: - foram proferidos no domínio da mesma legislação; - respeitam, à mesma questão fundamental de direito; - assentam sobre soluções opostas",

para, depois, afirmar o seguinte:

"No Acórdão recorrido foi considerado que o legislador das Leis de Amnistia nº 16/86, de 11 de Junho, e 23/91, de 4 de Julho, não quis condicionar o pagamento do imposto como impugnável, para se beneficiar de amnistia.

No Acórdão invocado foi considerado que os diplomas legais que permitem a regularização da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente - Leis 3/81, 17/82 e 16/82 (leia-se 16/86) - têm como condição absolutamente necessária o pagamento dos impostos liquidados com relação a infracções tributárias assim relevadas".

E continuar deste modo:

"O Acórdão recorrido decidiu que, pela circunstância de ser efectuado o pagamento estabelecido como condição de beneficiar de amnistia, não ficou o contribuinte impedido de judicialmente a liquidação.

O Acórdão invocado como oposto ao recorrido decidiu que é judicialmente inimpugnável a liquidação de imposto pago como condição de aproveitamento de benefícios concedidos pela Administração Fiscal.

Em suma, enquanto o Acórdão recorrido considera que não há incompatibilidade entre o pagamento do imposto e a multa, o Acórdão fundamento considera existir tal incompatibilidade”.

Pelo que - concluiu - ”o Pleno da Secção deverá considerar que se verifica a alegada oposição de Acórdãos mandando prosseguir o recurso”.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, em serviço nesta formação jurisdicional, emitiu douto e desenvolvido parecer onde, manifestando o entendimento de que ”as normas dos artºs 765º a 767º do CPC são aplicáveis aos recursos baseados em oposição de acórdãos no âmbito do contencioso administrativo” e salientando que, ”no caso dos autos, a recorrente apresentou uma alegação em que não alude ao douto acórdão recorrido, mas sim a um outro acórdão, que se ignora qual seja, que terá apreciado uma questão semelhante à face das amnistias concedidas pelas Leis nºs 16/86, de 11 de Junho, e 23/91, de 4 de Julho, leis estas que não são sequer referidas no douto acórdão recorrido”, formulou, no final, o juízo que segue:

”Nestas condições, parece-nos ter de se reconhecer que a recorrente não deu satisfação ao ónus de apresentar as alegações referidas naquele artº 765º, não apresentou as alegações que esta norma exige, e, por isso, o recurso deverá ser declarado deserto (artº 292º, nº 1, e 690º, nº 2, do CPC)”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir quer sobre a suscitada questão da deserção do recurso, quer, a improceder tal arguição, sobre a existência, da alegada oposição de acórdãos.

Vejamos, pois.

Como bem nota o Ilustre Magistrado do Ministério Público, este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender (cfr., por todos, Acórdão do Pleno da 1ª Secção, de 96.05.07, Rec. nº 39829) que a eliminação do recurso para o Tribunal Pleno, em processo civil, com base em oposição de julgados, foi determinada por razões específicas desse ramo de direito, razões inexistentes no contencioso administrativo-tributário, onde aos acórdãos do Pleno da respectiva Secção, proferidos em recursos fundados em oposição de julgados, nunca foi nem é atribuída força obrigatória geral, contrariamente ao que o artº 2º do Código Civil (entretanto revogado pelo artº 4º, nº 2, do Decreto-Lei nº 329-A/95, de 12 de Dezembro) consagra relativamente aos assentos.

Por isso, e de acordo com o dito entendimento, a tramitação dos recursos para o Pleno das Secções do STA, apesar da revogação dos artºs 763º a 770º do CPC, operada pelos artºs 3º e 17º, nº 1, do citado Decreto-Lei nº 329-A/95, continua a regular-se por aquelas normas, especialmente as dos artºs 765º a 767º, com as necessárias adaptações, por inexistirem normas aplicáveis nas leis processuais administrativas e tributárias.

A tais razões será de acrescentar o que o referido Magistrado aponta, no sentido de que os artºs 22º, alínea b), 24º, alínea c), e 30º, alínea c), do ETAF (com a redacção dada pelo Decreto-Lei nº 229/96, de 29 de Novembro, já depois da revogação dos artºs 763º a 770º do CPC), ao preverem uma decisão autónoma sobre o seguimento dos recursos por oposição de julgados, estarão a partir do pressuposto de que é aplicável a esses recursos o regime constante do artº 765º

do CPC, por ser esta a única norma processual que contempla a tramitação relativa a tal decisão.

O que tudo leva à conclusão de que ”a remissão feita na lei do contencioso administrativo para o CPC (artºs 1º e 102º da LPTA), no tocante à definição da lei processual reguladora da espécie de recurso em causa teve o único alcance de dar por reproduzido o regime processual que a lei definia para a situação do recurso para o tribunal pleno do STJ e que, portanto, se continua a manter a remissão nos termos feitos, não obstante, no âmbito do processo civil, esse recurso e esse regime terem sido abolidos, em virtude de continuam a persistir as razões legais que determinavam aquela remissão” (trecho do despacho proferido, em 97.03.05, pelo Relator do Proc. nº 20 733, Pleno da 2ª Secção do STA).

Tratando-se, pois, de ”um caso em que a remissão feita por certa lei se deve considerar como sendo uma remissão para o regime que ao tempo regulava, ou aí viesse a regular, a matéria processual no tocante à específica espécie de recurso para o tribunal pleno então vigente na lei remetida, como uma denominada remissão dinâmica ou formal cuja subsistência se apura em função da hipótese que então estava prevista e regulada na lei remetida, ou dito de uma outra forma, como um caso de ultra-actividade da lei revogada” (cfr. despacho atrás mencionado, citando Menezes Cordeiro, o Direito, ano 12º, pag. 124; Parecer da PGR, de 10.02.94, publicado no DR, II Série, de 09.06.94; e Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, pag. 105).

Consequentemente, nos termos e por força dos artºs 1º e 102º da LPTA, as normas dos artºs 763º a 770º do CPC são (continuam a ser) aplicáveis aos recursos para o pleno das Secções do STA fundados em oposição de acórdãos.

Avancemos, portanto.

De harmonia com o artº 30º, alínea b), do ETAF, compete ao pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer ”dos recursos de acórdãos da Secção que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção”.

A indicação dada por este preceito, sobre as condições de admissibilidade do recurso em referência, é completada pelo artº 763º do Código de Processo Civil, obstando ao prosseguimento do recurso a ausência de qualquer dos requisitos apontados naquelas disposições.

Assim, para que se verifique a oposição de acórdãos, como fundamento do recurso para o Tribunal Pleno, é indispensável: a) que as asserções antagónicas dos recursos invocados como opostos tenham tido como efeito fixar ou consagrar soluções diferentes para a mesma questão fundamental de direito; b) que as decisões em oposição sejam expressas; c) que as situações de facto e o respectivo enquadramento jurídico sejam em ambas as decisões idênticos (cfr. jurisprudência citada na anotação ao Ac. STA, Pleno da 1ª Secção, de 14 de Dezembro de 1993, in A-D. nº 388, pag. 484).

Concretamente, sobre o ponto em questão, há que observar o disposto no artº 765º, nº 3, do CPC, assim redigido:

”Dentro de cinco dias, a contar da notificação do despacho que admita o recurso, o recorrente apresentará uma alegação tendente a demonstrar que entre os dois acórdãos existe a oposição exigida pelos artigos 763º ou 764º. Se a não apresentar, o recurso é logo julgado deserto; se a apresentar, pode a parte contrária responder findo o prazo facultado ao recorrente”.

Na hipótese em apreço, e como emerge do relatado, foi formalmente apresentada "uma alegação", assim cumprindo a Recorrente o ónus de alegar, que sobre ela impendia.

Na verdade, bastando "uma alegação tendente a demonstrar que entre os dois acórdãos existe a oposição...", no caso, apresentada essa alegação, satisfeita foi a exigência da lei na vertente em análise.

E daí que não seja de julgar deserto o recurso, por falta de alegação, como pretendia o Ministério Público.

Mas daqui não se segue que a alegação da Recorrente mereça êxito.

É que, neste domínio atento o fim em vista, não basta ao recorrente alegar sob o aspecto formal, pois terá ainda de, substancialmente, e como se viu, "demonstrar que entre os dois acórdãos existe a oposição".

Ora, como argutamente salienta o Ministério Público, "no caso dos autos, a recorrente apresentou uma alegação em que não alude ao douto acórdão recorrido, mas a um outro acórdão, que se ignora qual seja, que terá apreciado uma questão semelhante à face das amnistias concedidas pelas Leis n.ºs 16/86, de 11 de Junho, e 23/91, de 4 de Julho, leis estas que não são sequer referidas no douto acórdão recorrido" pelo que "seria este Acórdão desconhecido e não o acórdão recorrido que estaria em oposição com o acórdão invocado como fundamento do recurso".

Quer isto dizer que, não respeitando ao aresto recorrido a situação de facto que a Recorrente lhe atribui, forçoso será reconhecer que não foi demonstrada, a existência de "oposição" entre os dois apontados acórdãos.

Nesta conformidade, e pelo exposto, acorda-se em considerar findo o presente recurso, nos termos do art.º 767.º, n.º 1, do CPC.

Sem custas, por isenção da Recorrente.

Lisboa, 9 de Julho de 1997. — *Manuel Fernando dos Santos Serra* (Relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Agostinho Castro Martins* — *João José Coelho Dias*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.



**DIÁRIO DA REPÚBLICA**

APÊNDICE

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO**

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

**PREÇO DESTE NÚMERO 504\$00 (IVA INCLUÍDO 5%)**

*Depósito legal n.º 25 495/89*

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, E. P.