DIÁRIO DA REPÚBLICA

18 de Julho de 2002

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.ª Secção
(Contencioso Tributário)
Decisões em subsecção
em matéria de contencioso tributário geral
durante o 3.º trimestre de 1999

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Competência hierárquica do STA. Penhora de imóvel. Registo. Direito de preferência.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A lei reservou a competência do STA para os recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância que versem, exclusivamente, questões de direito, sendo que estas se aferem pelas conclusões do recurso e se traduzem por uma divergência com o decidido no tocante à interpretação ou aplicação da lei.

2 — A realização da penhora importa para o executado a perda de poderes directos sobre os bens penhorados e pelo esvaziamento do conteúdo do direito de propriedade.

3 — Todavia, sendo a penhora sujeita a registo, essa perda só se materializa relativamente a terceiros a partir do momento em que a mesma é registada.

4 — Deste modo, os actos de oneração dos bens penhorados praticados pelo executado prevalecem sobre a penhora se o registo desta for obrigatório e se aqueles actos tiverem precedido esse registo.

Recurso nº 13 020. Recorrente: Aviário Central Olhanense, Lda.; Recorridos: PAL — Comécio e Indústria de Produtos Agro-Avícolas, Lda. e outro; Relator: Exmo. Cons. Dr. Costa Reis.

Nesta execução instaurada pela Fazenda Nacional contra "PAL Comércio e Indústria de Produtos Agro-Avícolas, Lda." foi penhorado um prédio urbano destinado a matadouro de aves, o qual veio a ser vendido ao Banco Borges e Irmão, E. P., por meio de arrematação em hasta pública realizada na Repartição de Finanças de Faro.

Finda a licitação foram interpelados todos os presentes para que dissessem se eram titulares do direito de preferência sobre a venda daquele imóvel para que, se o fossem, o pudessem exercer.

Apresentou-se, então, a sociedade "Aviário Central Olhanense, Lda.", invocando esse direito, esclarecendo que o mesmo decorria de ser arrendatária do prédio acabado de arrematar e do que a esse propósito se dispunha no art. 1.117º do CC, e manifestando intenção de o exercer.

Tal desejo não foi, contudo, concretizado, por o Sr. Chefe da Repartição de Finanças ter entendido que o invocado direito era inexistente, em virtude do arrendamento que, alegadamente, o fez nascer ser posterior à penhora do prédio e, por isso, ineficaz em relação à execução.

Deste modo, e com esse fundamento, indeferiu a pretensão da identificada sociedade e adjudicou o dito prédio à mencionada entidade bancária.

Não se conformando com esse indeferimento a "Aviário Olhanense, Lda" recorreu para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Faro, pedindo a sua revogação e que o prédio vendido lhe fosse adjudicado, mas sem êxito já que o Sr. Juiz deste Tribunal confirmou o despacho recorrido, o que a levou a recorrer para o Tribunal Tributário de

2.ª Instância, para o que apresentou as competentes alegações e formulou as seguintes conclusões:

1.ª A preferência do arrendatário comercial é legal, integrada e real; ela visa solucionar conflitos de sobreposição e subsiste enquanto se mantiver o direito do locatário.

2.ª A penhora de imóveis surge, em termos substantivos, como um direito real de garantia; ela não inutiliza os direitos que, com ela, venham a concorrer, apenas os tornando ineficazes naquilo em que prejudiquem o seu objectivo.

3.ª A penhora representa, tal como a hipoteca, um gravame pesado para os bens; por isso ela não produz efeitos perante terceiros enquanto não estiver registada, assumindo o seu registo uma feição substancialmente constitutiva.

4.ª A subsistência duma posição jurídica real — para o caso a da penhora — deve ser aferida perante as regras substantivas e as regras registais.

5.ª Em termos substantivos a preferência, ainda quando resultasse de uma arrendamento celebrado pelo próprio executado depois de uma penhora operante poderia ser actuada: sendo apenas ineficaz perante o exequente ela procederia por não se mostrar contrária aos objectivos da penhora.

6.ª Ainda em termos substantivos a preferência resultante de um arrendamento celebrado pelo depositário poderia ser actuada por maioria de razão: o art. 843º, n.º 4 do CPC, citado por lapso no auto de arrematação foi revogado Há largos anos e o art. 1051º, n.º 2 do CC, versão em vigor, admite a subsistência dos arrendamentos depois de cessarem os poderes de administração das pessoas que os tenham constituído, desde que efectuada a notificação nele prevista (no caso vertente o arrendamento foi celebrado pelo fiel depositário).

7.ª Em termos de registo, a penhora não prejudica o arrendamento — e logo a preferência — segundo o art. 838º, n.º 3 do CPC: ela apenas foi registada depois de celebrado o contrato de arrendamento, não podendo, pois, ser oposta ao inquilino.

8.ª Ainda em termos de registo a transmissão do bem penhorado não afecta o arrendamento — e a preferência nela integrada: segundo o art. 824º, n.º 2, do CC ficam ressalvados os direitos que constituídos antes da data do registo da penhora produzam efeitos em relação a terceiros, independentemente da inscrição. É o que sucede com o arrendamento.

Conclui pedindo que o prédio objecto da arrematação lhe fosse adjudicado, assim se dando provimento ao recurso.

O arrematante contra-alegou para contrariar a argumentação da Recorrente e pedir que a decisão recorrida fosse mantida.

O Tribunal Tributário de 2.ª Instância julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, por ter entendido que a única questão que nele se suscitava era a de saber se a Recorrente tinha direito de preferência na venda do prédio penhorado na execução, e que esta era uma questão exclusivamente de direito.

Remetidos os autos a este Tribunal foram os mesmos ao parecer do Ex.mo Sr. Procurador Geral Adjunto que defendeu ser este STA incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso, uma vez que a Recorrente, nas 5.ª e 6.ª conclusões, havia suscitado matéria de facto e que, sendo assim, e sendo que a Recorrente se

conformara com a decisão do Tribunal de 2.ª Instância, não se devia dele tomar conhecimento.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

II — A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. A executada é a firma PAL — Comércio e Indústria, Produtos Agro Avícolas, Lda.

2. Na presente execução foi-lhe penhorado, em 15/2/84, o imóvel id. a fls. 14 e vs.

3. Do bem penhorado foi nomeado fiel depositário José Duarte Domingos Baptista.

4. Tal penhora, com natureza definitiva, foi registada na Conservatória do Registo Predial de Faro em 6/6/84.

5. Por escritura pública de 29/5/84 (vd. doc. de fls. 83 e segs.) a firma executada, através de José Duarte Domingos Baptista, deu de arrendamento á Recorrente o prédio penhorado para fins industriais e comerciais.

6. Tal arrendamento foi sujeito a registo em 19/9/84.

7. Em 7/11/86 procedeu-se à venda em hasta pública do prédio em causa.

8. Terminadas as licitações apresentou-se a Recorrente como preferente na aquisição do imóvel, nos termos do art. 1117º do CC.

9. O Sr. Chefe da Repartição de Finanças não reconheceu tal preferência, porque o arrendamento era posterior á penhora, e ainda face ao disposto no art. 843º, n.º 4 do CPC.

III — Conforme resulta do relato que antecede a primeira questão que cumpre enfrentar é a de saber se este STA é hierarquicamente competente para conhecer do recurso e se se entender que o não é que consequências se deverão daí retirar.

Na verdade, o Tribunal Tributário de 2.ª Instância e o Ilustre Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal exprimiram opiniões divergentes, e inconciliáveis, sobre essa matéria — o primeiro defendendo que o recurso só versava matéria de direito e que, por isso, a competência para o seu conhecimento se radicava no STA e o segundo considerando que assim não era, visto que se vertera matéria de facto nas suas conclusões — pelo que, e de imediato, se impõe dirimir essa divergência.

1.1. É indiscutível que, de acordo com o que decorre das disposições conjugadas do n.º 4 do art. 21º, da al. a), do n.º 1, do art. 41 e da al. b), do n.º 1, do art. 32º, todos do ETAF, e do art. 167º do CPT, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância a Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal apenas conhece matéria de direito, o que significa que só conhece dos recursos interpostos daqueles Tribunais se os mesmos vierem "com exclusivo fundamento em matéria de direito", e que, se assim não for, se deverá recorrer para o Tribunal Central Administrativo por ser este o competente.

A lei reservou, assim, claramente, a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1.ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não pode ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, visto a competência para o seu julgamento estar sediada na Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo.

Sendo assim, e sendo que a primeira questão a resolver é determinar qual o Tribunal competente para o conhecimento do recurso e que a mesma se resolve através do apuramento das questões que nele se pretende ver decididas, impõe-se averiguar se aquelas dizem respeito exclusivamente à matéria de direito, ou se versam também questões de facto.

O que se alcança através da análise das conclusões.

Na verdade, a lei diz-nos que o recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido, isto é, a matéria controvertida, nas conclusões das suas alegações — visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso (art. 690 do CPC) pelo que será da análise dessas conclusões que se dirá se este versa, ou não, matéria exclusivamente de direito.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Versando matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer porque se façam afirmações de facto não contempladas no probatório, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

1.2. Regressando ao caso sub judice importa analisar, tendo em mente os princípios acabados de referir, se o Ilustre Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal tem razão quando, contrariando o que se decidiu no Tribunal de 2.ª Instância, considera que neste recurso se afronta a fixação da matéria de facto feita na 1.ª Instância e se, por isso, e uma vez que a Recorrente não afrontou essa decisão, dele se não deve tomar conhecimento.

Diga-se, porém, desde já, que não nos parece de subscrever a posição assumida pelo Ex.mo Sr. Procurador Geral Adjunto.

Na verdade, se bem analisarmos, o que resulta do teor de qualquer uma das apontadas conclusões é que, com elas, a Recorrente pretende demonstrar que, do ponto de vista jurídico, o direito de preferência nasce — e nasce sempre — da celebração de um contrato de arrendamento, independentemente de o mesmo ter sido celebrado com o executado ou com o fiel depositário, demonstração que tem por exclusiva finalidade convencer o Tribunal de que, se tal direito existe e a sua titularidade está radicada na Recorrente, se deve conceder provimento ao recurso.

Ou seja, tais conclusões não visam pôr em causa o que, factualmente, se fixou no Tribunal recorrido, mas apenas demonstrar uma tese jurídica.

Sendo assim, como é, tais conclusões são tão-só uma manifestação de uma divergência jurídica relativa à interpretação da lei feita pelo Sr. Juiz *a quo,* e não qualquer afrontamento relativo à fixação da matéria de facto.

Tal significa que a divergência com o julgado restringe-se exclusivamente à questão de direito.

Tanto basta para se poder afirmar que não procede a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal suscitada pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público, pelo que importa prosseguir para que conheça da questão de mérito.

2. Resulta do que acima se relatou que a questão de fundo cuja resolução se nos pede é a de saber se o arrendamento comercial celebrado pelo executado após a penhora, mas anteriormente ao registo desta, confere ao arrendatário direito de preferência na venda dos bens penhorados.

E sobre esta questão confrontam-se duas teses:

A do Tribunal recorrido, defendendo que após a penhora o executado perde os poderes de disposição sobre o bem penhorado e que, sendo assim, são ineficazes em relação à execução os actos de disposição por ele praticados.

A da Recorrente, defendendo que a penhora só produz efeitos contra terceiros depois de ter sido registada e que, no caso sub judicio, não tendo esse registo sido efectuado anteriormente à celebração do arrendamento este é inteiramente válido e apto a produzir todos os seus efeitos, nomeadamente, o de conferir o direito de preferência na venda do bem penhorado.

Analisemos, pois, tal controvérsia, em ordem a sabermos qual das apontadas teses está mais conforme com a lei.

2.1. É certo, ninguém o discute, que a Recorrente celebrou, em 29/5/84, um contrato de arrendamento relativo ao imóvel penhorado e vendido na execução e que, nessa data o art. 1117º do CC estabelecia que "na venda, dação em cumprimento ou aforamento do prédio arrendado, os arrendatários que nele exerçam comércio ou indústria há mais de um ano têm direito de preferência, sucessivamente e por ordem decrescente de rendas".

Ou seja, é indiscutível que — face ao que se dispunha naquele preceito — a Recorrente gozará do direito que reivindica se for considerado que a mesma era arrendatária do dito imóvel à data da sua venda e que nele exercia o comércio ou indústria há mais de um ano.

A controvérsia surgiu apenas quando se tratou de apurar se, de facto, a Recorrente era, como alegava, legal arrendatária desse imóvel ou, o que é dizer o mesmo, quando se tratou de averiguar se o contrato de arrendamento em que a mesma outorgara podia ser considerado válido e, consequentemente, capaz de fazer nascer o direito reivindicado.

E a questão não é pacífica porque quando tal contrato foi celebrado o prédio que dele foi objecto já se encontrava penhorado, sabendo-se, como se sabe, que a penhora limita drasticamente os poderes do executado sobre os bens penhorados.

Tal questão remete-nos para uma outra que é a de saber se a penhora, independentemente do seu registo, importa, por si só, aquelas limitações ou se, pelo contrário, tais limitações decorrem da conjugação da penhora com o seu registo, questão que é aqui fundamental já que à data da celebração do invocado arrendamento a penhora do prédio não havia sido registada.

Será que um arrendamento celebrado nestas circunstâncias, isto é, celebrado anteriormente ao registo da penhora do prédio que foi seu objecto, é válido e eficaz em relação ao exequente e, consequentemente, pode ter as consequências pretendidas pela Recorrente?

2.2. Posto perante esta realidade o Sr. Juiz a quo entendeu que a penhora só por si, e independentemente do seu registo, bastava para retirar ao executado todos os poderes de disposição sobre os bens penhorados e, por conseguinte, entendeu que qualquer contrato por ele celebrado que envolvesse tais bens era ineficaz em relação à execução.

Deste modo, entendeu não ser de deferir a pretensão da Recorrente, dizendo que, nas circunstâncias dos autos, a executada não tinha legitimidade para arrendar o prédio que lhe fora penhorado, visto que essa legitimidade lhe fora retirada, e atribuída ao fiel depositário, com a realização da penhora, e que, se assim era, o invocado arrendamento não tinha qualquer validade em relação à execução e, por isso, não podia fonte de direitos.

Ou seja, na tese do Sr. Juiz a quo a efectivação da penhora, por si só e independentemente do seu registo, é suficiente para que os efeitos dela decorrentes operem em toda a plenitude e, se assim era, o dito contrato era inválido e, por isso, insusceptível de fazer nascer a invocada preferência.

Todavia, esta posição não pode ser sufragada.

E não pode ser sufragada porque, ainda que seja certo que, ao contrário do que sustenta a Recorrente, os outorgantes do mencionado contrato tenham sido a Recorrente e a sociedade executada (e não a Recorrente e o fiel depositário do prédio) — visto que a intervenção que nele teve José Duarte Domingos Baptista se deu na sua qualidade de representante legal da sociedade executada e não na qualidade de fiel depositário do imóvel penhorado (vd. os termos do dito contrato) — também o é que aquando da sua celebração a executada dispunha ainda de todos os poderes sobre o prédio que dele foi objecto, nomeadamente o de o arrendar.

Na verdade, e ainda que seja certo que, como ensina o Prof. A. de Castro, realização da penhora importe para o executado a perda dos poderes directos sobre os bens penhorados, nomeadamente os poderes de detenção e de fruição, e que "pela penhora o direito de propriedade do executado, se continua, é esvaziado de todo o seu conteúdo..." ([1]), também o é que essa perda só se materializa relativamente a terceiros a partir do momento em que a penhora, estando sujeita a registo, é registada. — vd. n.º 4 do art. 838 do CPC.

Ou seja, a penhora, sendo sujeita a registo, só produz efeitos quanto a terceiros depois de registada.

Ora, é indiscutível que a penhora de imóveis um facto sujeito a registo — art. 2.º, n.º 1, al. f), do CRP.

E se assim é, a mesma só produzirá efeitos em relação a terceiros a partir do momento em que o registo se concretizar — n.º 1 do art. 5º do mesmo código.

Deste modo, importa analisar em que circunstâncias é que o controvertido arrendamento foi celebrado, isto é, importa saber se na data dessa celebração a penhora do imóvel sobre o qual incidiu tinha, ou não, sido registada.

E isto porque estando essa penhora obrigatoriamente sujeita a registo e sendo inquestionável que a Recorrente é terceira na execução não se podem pôr dúvidas de que a mesma só começou a produzir efeitos quanto a esta a partir do momento em o seu registo se concretizou.

Aliás, e neste mesmo sentido, o art. 819º do CC consagra o princípio da ineficácia em relação ao credor dos actos de disposição ou oneração dos bens penhorados, mas fá-lo depender do respeito pelas "regras do registo".

([1]) "Acção Executiva Singular, Comum e Especial", pgs. 150 e 151.

Tal significa que, nos casos em que a penhora está obrigatoriamente sujeita a registo, os actos de oneração dos bens penhorados prevalecem sobre a penhora, se os mesmos tiverem precedido o registo desta ([2]).

O que vale por dizer que os actos de oneração dos bens penhorados praticados pelo executado produzirão todos os seus efeitos se essa oneração for feita para terceiros e for feita anteriormente ao registo da penhora.

E se assim é os terceiros intervenientes nessa oneração podem reivindicar os direitos dela decorrentes.

Não é, pois, como se vê, de sufragar a tese defendida no Tribunal recorrido de que a penhora só por si, e independentemente do seu registo, coloque o executado numa situação de total indisponibilidade quanto à disposição dos bens penhorados.

3. Volvendo ao caso dos autos logo se constata que se é certo que o contrato de arrendamento invocado pela Recorrente — que é um acto de oneração do imóvel — foi realizado após a realização da penhora, também o é que o mesmo foi celebrado antes esta ter sido registada.

E esse registo era obrigatório, face à citada norma registral.

Sendo assim, atenta a qualidade de terceira da Recorrente e o facto de o arrendamento aqui em causa ter sido celebrado antes do registo da penhora, parece-nos óbvia a conclusão de que a celebração daquele contrato constitui um acto válido e que, consequentemente, o mesmo pode, legal e legitimamente, ser por ela invocado.

Ponto é que a lei faça dele decorrer os direitos que ela reivindica.

O já transcrito art. 1117.º do CC concede aos arrendatários comerciais ou industriais o direito de preferência na venda do prédio arrendado, desde que "nele exerçam há mais de um ano" o seu comércio ou indústria.

O Tribunal recorrido considerou que para além do fundamento que o levou a negar provimento ao recurso interposto da decisão do Sr. Chefe da Repartição de Finanças atrás analisado, outra razão haveria que conduziria à mesma conclusão e essa razão era a de que o exercício de que falava o citado preceito era um exercício efectivo e a Recorrente não havia provado que exercia efectivamente no local arrendado o seu comércio ou indústria.

Ou seja, o Tribunal recorrido considerou que a Recorrente não tinha razão na pretensão formulada e que não a tinha por duas ordens de fundamentos e que qualquer deles era o bastante para fazer naufragar as suas pretensões.

E não a tinha porque, por um lado, o arrendamento celebrado pela Recorrente com o executado era ineficaz em relação à execução e, por isso, não podia dar origem à pretendida preferência.

E, por outro, porque mesmo que assim não fosse, o citado preceito só concedia a preferência aos arrendatários que demonstrassem estar a exercer efectivamente, há mais de um ano, o seu comércio no local arrendado e, no caso sub judicio, a Recorrente não fizera essa prova.

Todavia, e se bem observarmos, não foi com este último fundamento que o Sr. Chefe da Repartição de Finanças negou deferimento à pretensão da Recorrente, pois que o seu despacho de indeferimento foi absolutamente omisso a esse respeito, sendo certo também que tal questão não foi levantada por ninguém.

([2]) Vd. os comentários feitos a propósito do art. 819º pelos Profs. P. de Lima e A. Varela no seu CC Anotado.

E por ser assim, isto é, por ser uma questão nova e não ser de conhecimento oficioso, não deveria ter sido conhecida pelo Sr. Juiz *a quo*.

Tendo-o sido era causa de nulidade da sentença, mas para isso havia que ser alegada — vd. arts. 668º, n.º 1 al. d) do CPC e 144º do CPT.

Ora tal alegação não foi feita, nem tão-pouco tal argumento foi contrariado, o que significa que a Recorrente se conformou com ele e, consequentemente, que a decisão recorrida se consolidou na ordem jurídica com essa fundamentação.

Ora se essa decisão se consolidou não pode a mesma ser agora modificada, independentemente da sua bondade.

A Arrematante requereu, a fls. 281, o cancelamento dos registos que incidiam sobre o prédio arrematado.

Deste modo, deferindo ao requerido, ordena-se o cancelamento desses registos.

Termos em que os Juízes que compõem este Tribunal acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a douta decisão recorrida.

Custas pela Recorrente, fixando-se a procuradoria em 30 %.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Alberto Costa Reis* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Vítor Meira*. — Fui presente, *Madalena Robalo*.

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Imposto de Sisa. Autorização para proceder a avaliação de prédio. Acto interno. Acto definitivo. Acto autorizativo. Rejeição do recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O despacho que autoriza a avaliação de prédio, nos termos do § único do artigo 57.º do C. I. M. S. I. S. S. D., é um acto interno, pressuposto da avaliação, que não define qualquer situação jurídica nem tem efeitos na esfera jurídica do seu proprietário.

2 — Assim, tal acto autorizativo, por carecer de definitividade material, não é contenciosamente recorrível (artigo 25.º, n.º 1, da L. P. T. A.).

Recurso n.º 13 491. Recorrente: António Luís Marques de Figueiredo; Recorrido: Director Distrital de Finanças de Lisboa; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — ANTÓNIO LUÍS MARQUES DE FIGUEIREDO, residente em Linhó, interpôs no Tribunal Administrativo de Círculo de Lisboa recurso contencioso de um despacho do Senhor Director Distrital

de Finanças de Lisboa, proferido por delegação de competências do Senhor Director-Geral das Contribuições e Impostos.

O T.A.C. de Lisboa veio a declarar-se materialmente incompetente para o conhecimento do recurso, na sequência do que o recorrente requereu a remessa do processo ao Tribunal Tributário de 2.ª Instância.

Este último Tribunal veio a negar provimento ao recurso, mantendo o despacho recorrido.

Inconformado, o recorrente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1. O prédio a que se refere a sisa 744/725, paga em 10/7/87, na 1ª Repartição de Finanças do Concelho de Sintra, foi comprado pelo recorrente, por escritura de 13 de Julho de 1987, lavrada na Secretaria Notarial de Cascais, conforme documento que está junto a fls. 19 e seguintes, pelo preço de Esc. 13.500.000$00;

2. O prédio está inscrito nas respectivas matrizes da Repartição de Finanças de Sintra;

3. Porque o preço convencionado era superior ao valor resultante do rendimento colectável, a sisa, nos termos do art. 19º do Código de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, incidiu sobre o preço convencionado de Esc. 13.500.000$00;

4. Por despacho do Senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa, de 28 de Outubro de 1987, que se disse proferido por delegação do Senhor Director-Geral das Contribuições e Impostos, ao abrigo do art. 83º do Dec. Reg. 42/83, de 20 de Maio, foi autorizada a avaliação, nos termos do art. 57º do Cód. de Sisa, do imóvel descrito na já referida Sisa n.º 744/725;

5. O referido despacho do Senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa enferma, em primeiro lugar, do vício de incompetência;

6. Na verdade, nos termos do art. 57º do Cód. de Sisa, a avaliação a que ele se refere só poderá fazer-se mediante prévia autorização da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos;

7. Sendo certo que o Senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa invocou delegação do Senhor Director-Geral das Contribuições e Impostos, ao abrigo do n.º 2 do art. 83º do Dec. Reg. n.º 42/83, de 20 de Maio, a verdade é que tal delegação é ilegal;

8. Com efeito, nos termos da referida disposição, o Director-Geral das Contribuições e Impostos poderá delegar o exercício de algumas das suas competências nos subdirectores-gerais e nos directores de serviços, de acordo com a especialidade das matérias;

9. Sucede que o Senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa não era subdirector-geral nem director de serviços, sendo certo que as direcções de serviços são as referidas no art. 3º do citado Dec. Reg. 42/83, sendo irrelevante para o efeito a equiparação a que se refere o art. 32º do mesmo Decreto;

10. Por se verificar o vício de incompetência, nos termos referidos, o acto devia ter sido anulado pelo douto acórdão recorrido;

11. Quando assim não se decidisse — o que se admite apenas por necessidade de raciocínio — o referido despacho do Sr. Director Distrital de Finanças de Lisboa devia ser anulado por enfermar do vício de violação da lei;

12. Com efeito, o art. 19º do Cód. de Sisa depois de preceituar, no seu corpo, que a sisa incidirá sobre o valor por que os bens foram transmitidos, acrescenta, no seu § 2º que o valor será o preço convencionado pelos contratantes ou o valor resultante do rendimento colectável, se for maior;

13. Ora, nos termos do § único do art. 57º do Cód. de Sisa, a autorização para a avaliação de prédios inscritos na matriz só deverá ser concedida havendo elementos fundados para suspeitar que o valor sobre que incidiu ou incidiria a sisa é inferior em 100 contos, pelo menos, ao preço por que os bens foram transaccionados;

14. Trata-se de uma norma de carácter nitidamente excepcional e que, por isso, só pode ser invocada para a avaliação quando efectivamente se verifique o preciso condicionalismo a que a norma se refere;

15. Ora, no caso, é manifesto que esse condicionalismo não se verifica, porquanto, como tal, não se pode considerar a informação prestada pela fiscalização a que se refere a certidão junta a fls. 15;

16. Com efeito o que nela se diz é que o fiscal verificou, no dia 14 de Outubro de 1987, que o prédio, "segundo informações prestadas por proprietários idóneos, teria sido vendido pela quantia de cinquenta milhões de escudos";

17. É evidente, no entanto, que tal informação não constitui "elementos fundados para suspeitar que o valor sobre que incidiu a sisa" é inferior ao preço por que o prédio foi transmitido;

18. Não tendo concedido provimento o recurso interposto do douto despacho do Sr. Director Distrital de Finanças de Lisboa que autorizou a avaliação do prédio em causa e, por isso, não anulando o mesmo despacho, o douto acórdão recorrido violou todas as disposições que ficaram referidas nas conclusões anteriores.

A autoridade recorrida apresentou contra-alegações, com as seguintes conclusões:

Face ao exposto, e porque não se faz uso indiscriminado do Art. 57º do Código da Sisa, nem, tão-pouco, a sua utilização se baseia apenas em meras suposições ou desconfianças, parece poder e dever concluir-se, face aos dados expostos estarem reunidos os pressupostos de aplicabilidade do Art. 57º do Código da Sisa face às fundadas suspeitas existentes.

Procurou-se atingir o preço efectivo da transacção realizada, que é, como se verificou, inferior aos próprios preços do mercado. E não, contrariamente ao alegado pelo recorrente, provar a existência de uma simulação que conduziria antes, à realização de uma liquidação adicional e levantamento do competente Auto de Notícia, nem, tão-pouco, fabricar artificialmente pressupostos para a autorização da avaliação, na base de um critério "olfactivo" onde se revele "especial predisposição desfavorável ao contribuinte". Não houve assim qualquer violação da Lei na aplicação do Art. 57º

Igualmente, do exposto se deve concluir pela competência do Director Distrital de Finanças para autorizar a avaliação do imóvel nos termos do Art. 579, competência aliás que sempre teve e que lhe é atribuída pelos Arts. 839/2 do Dec. Lei 42/83 e Despacho de 14 de Março de 86 do Director-Geral das Contribuições e Impostos.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o acto recorrido não afectar imediatamente a esfera jurídica do recorrente e do Código da Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações não resultar que ele seja acto destacável, só o podendo ser actos posteriores, como a avaliação (destacável nos termos do art. 97.º, § único, daquele Código) e pela eventual liquidação adicional (impugnável nos termos dos arts. 5.º e 89.º do C. P. C. I.). Por isso, o acto recorrido não será impugnável contenciosamente, pelo que o recurso deve ser rejeitado.

Notificado para se pronunciar sobre esta questão, o recorrente defende a recorribilidade do acto impugnado.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

O Tribunal Tributário de 2ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

a) O recorrente, através do conhecimento da Sisa n.º 744 da 1ª. Repartição do Concelho de Sintra, pagou aquele imposto liquidado sobre o valor da compra que veio a efectuar por escritura de 13.7.87, pelo preço de 13 500 000$00 de um prédio misto cuja parte urbana constiui o art. 444º. da freguesia de S. Pedro, com o valor matricial de 82 950$00, e cuja parte rústica está inscrita sob o art. 74º. Secção 0, com o valor matricial de 20 080$00.

b) Em 14.X.87 o serviço de fiscalização tributária informou "tendo vindo ao local do Linhó, freguesia de S. Pedro, verifiquei que o prédio misto denominado quinta do Jardim, segundo informações de proprietários idóneos, terá sido vendido pela quantia de 50 000 000$00."

c) Face a esta informação o Chefe da repartição de Finanças da 1ª Repartição do Concelho de Sintra solicitou ao Sr. Director de Finanças do Distrito de Lisboa autorização para promover a avaliação nos termos do art. 57º do C. Sisa, aos bens transmitidos e constantes da sisa nº. 744/725.

d) Tal autorização foi concedida por despacho do Senhor Director Distrital de 28/10/87 proferido de harmonia com a competência que lhe foi delegada por despacho de 14/3/86 do Exm.º Director-Geral.

3 — Em primeiro lugar, importa apreciar a questão prévia suscitada pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto.

O art. 57.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, que ao tempo da interposição de recurso se denominava Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, estabelece o seguinte:

Dentro do prazo de 180 dias, a contar da liquidação ou do acto ou facto translativo dos bens, se a ela não houver lugar, poderá a Fazenda Nacional, representada pelo chefe da repartição de finanças, promover a avaliação dos bens transmitidos, mediante prévia autorização da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.

§ único. A autorização para a avaliação de prédios inscritos na matriz só deverá ser concedida havendo elementos fundados para suspeitar que o valor sobre que incidiu ou incidiria a sisa é inferior em 100 contos, pelo menos, ao preço por que os bens foram transmitidos, salvo se, compreendendo a transmissão vários prédios, o contribuinte tiver contestado, o valor de apenas alguns.

A questão que se coloca é a de saber se este acto é autonomamente impugnável contenciosamente.

4 — A Constituição assegurava no n.º 3 do seu art. 268.º, na redacção de 1982, vigente à data da interposição do recurso, o direito dos administrados ao recurso contencioso de todos os actos definitivos e executórios.

Esta norma, como resulta dos seus próprios termos, não afasta a possibilidade de recurso contencioso de actos não definitivos e executórios, tendo apenas o alcance de explicitar que desses, pelo menos, terá de ser assegurado o direito ao recurso.

Em consonância com este princípio, mas limitando-o, em termos literais, à mínima expressão compatível com o texto constitucional, o art. 25.º, n.º 1, da L. P. T. A. veio estabelecer que *«só é admissível recurso dos actos definitivos e executórios»* (1).

Esta compatibilidade textual com aquela norma constitucional, porém, não bastava para garantir a sua constitucionalidade.

Na verdade, aquela norma do art. 268.º, n.º 3, não se pode interpretar isoladamente, pois ela é um mero corolário, no domínio do contencioso administrativo e fiscal, do princípio geral enunciado no n.º 2 do art. 20º (na redacção de 1982) do direito de acesso aos tribunais para defesa dos seus direitos.

Este direito de acesso aos tribunais, embora não englobado no Capítulo I do Título I da Parte I da Constituição, na versão de 1982, destinado aos *«direitos, liberdades e garantias»* é, inquestionavelmente, um direito análogo a estes uma vez que é, ao fim e ao cabo, a primacial garantia da consagração prática de todos os direitos e liberdades.

Por isso, por força do preceituado no art. 17.º da Constituição que estabelecia, já então, que *«o regime dos direitos, liberdades e garantias aplica-se aos enunciados no título II e aos direitos fundamentais de natureza análoga»,* o direito de acesso aos tribunais estava sujeito ao disposto no n.º 2 do art. 18.º que, na redacção de 1982, estabelecia que *«a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos».*

A esta luz, a restrição que o art. 25.º, n.º 1, da L. P. T. A. faz ao direito de acesso aos tribunais só se compreende, e por isso só é compaginável com estas normas constitucionais, se afastar a possibilidade de recurso contencioso em casos em que ele não seja necessáio para assegurar a tutela judicial dos direitos, mas não afastem essa possibilidade nos casos em que o interessado necessite dele para assegurar tais direitos, designadamente, quando ele se encontre numa situação jurídica em que não deva estar à face da lei.

5 — É no tipo de actos sem reflexos directos na esfera jurídica dos interessados que se enquadra o acto recorrido.

A autorização para proceder a uma avaliação, só por si, não define qualquer situação jurídica, nem tem qualquer reflexo na estera jurídica do particular proprietário do imóvel a avaliar, o que leva à sua qualificação como acto interno, não materialmente definitivo (2).

---

(1) Este artigo não limita em absoluto a recorribilidade aos actos definitivos e executórios, como se vê pelo seu n.º 2.

Porém, a regra, essa, consiste na redução do princípio constitucional ao mínimo abstractamente concebível.

(2) FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo,* volume III, página 214, define acto materialmente definitivo como sendo *«o acto administrativo que, no exercício do poder administrativo, define a situação jurídica de um particular perante a Administração, ou da Administração perante um particular»* e acto interno como o que não incide *«sobre uma relação jurídica da Administração com um particular».*

Em sentido semelhante, MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo,* volume I, página 401, define acto administrativo definitivo como sendo aquele que constitua uma resolução final da Administração definindo a sua situação jurídica ou a de pessoas que com ela estão, ou pretendam estar, em relação jurídica e qualifica como actos internos, por natureza não definitivos, *«as ordens ou instruções de serviço dirigidas por órgãos superiores da hierarquia aos órgãos (ou aos seus titulares) colocados na sua dependência sobre a forma como devem actuar em casos concretos»,* qualificação esta que, por maioria de razão, será extensível às meras autorizações.

MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo,* volume I, 10.ª edição, página 442, qualifica também como actos internos os que apenas produzem efeitos nas relações interorgânicas, dando como exemplo *«as autorizações dadas por um órgão como condição do exercício da competência de outro órgão da mesma pessoa colectiva».*

Na verdade, os efeitos do acto impugnado limitam-se a permitir, sem impor, ao chefe da repartição de finanças a efectivação de uma avaliação e, por isso, não resulta dele a definição da posição definitiva da Administração perante o recorrente, nem sequer a nível da realização de uma avaliação.

Só a posterior avaliação, se vier a contretizar-se e só na eventualidade de vir a fixar um valor patrimonial para o imóvel superior ao que foi utilizado para liquidação de sisa, poderá considerar-se um acto com repercussão na esfera jurídica do particular, pois ele é um pressuposto necessário do acto de liquidação e tem a virtualidade de determinar, necessariamente, o conteúdo deste.

Na impugnação deste acto de avaliação poderão ser invocados quaisquer vícios do procedimento que conduziu à sua realização, inclusivamente a falta dos requisitos legais de que dependia a sua realização.

Assim, não é necessário para assegurar a tutela judicial dos direitos dos proprietários de prédios que poderão ser avaliados na sequência de uma autorização inquadrável no art. 57.º do C. I. M. S. I. S. D., admitir o recurso contencioso do acto que autoriza tal avaliação, pelo que a aplicação da regra contida no n.º 1 do art. 25.º da L. P. T. A. não conduz a uma situação incompatível com o referido direito fundamental de acesso aos tribunais para defesa dos direitos.

Nestes termos, não podendo o referido acto de autorização considerar-se um acto materialmente definitivo, nem lhe atribuindo a lei a natureza de acto destacável para efeitos de impugnação contenciosa, ele não pode ser impugnado autonomamente, só o podendo ser em eventual impugnação do consequente acto de avaliação, de que o acto impugnado é pressuposto e cujos vícios, a existirem, se comunicarão àquele.

Não sendo autonomamente recorrível o acto impugnado, o recurso contencioso dele interposto tem de ser rejeitado (art. 57.º, § 4.º, do R. S. T. A.), ficando, consequentemente, prejudicado o conhecimento das questões suscitadas no recurso.

Termos em que se acorda em rejeitar o recurso por ilegalidade na sua interposição, ficando prejudicado o conhecimento o recurso jurisdicional.

Custas pelo recorrente com taxa de justiça que se fixa em 15.000$00, com 40 % de procuradoria (arts. 6.º, § 2.º, e 18.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Contribuição industrial. Reintegrações e amortizações. Reavaliação do activo imobilizado. Decreto-Lei n.º 219/82, de 2 de Junho. Inconstitucionalidade orgânica. Custos relevantes para efeitos de contribuição industrial.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O Decreto-Lei n.º 219/82, de 2 de Junho, regula o regime das reintegrações e amortizações, que são componentes dos custos atendíveis para efeitos de determinação do lucro tributável de Contribuição Industrial (arts. 22.º, 26.º, n.º 7, 30.º, 31.º e 32.º do Código da Contribuição Industrial).

2 — Este lucro é a base de incidência deste imposto (art. 1.º do mesmo Código), pelo que as normas que prevêem a forma como este é calculado, constituem normas de incidência objectiva, estando, como tal, sujeitas ao regime de reserva de lei parlamentar, previsto nos arts. 106.º, n.º 2, e 167.º, n.º 1, alínea o), da C.R.P. (redacção inicial).

3 — Tendo o Governo emitido o referido Decreto-Lei n.º 219/82 sem que existisse qualquer autorização legislativa que o habilitasse a legislar sobre as matérias englobadas na incidência da Contribuição Industrial, as normas deste diploma que se reportam a tais matérias são organicamente inconstitucionais, não podendo ser aplicadas pelos Tribunais [arts. 207.º (204.º na redacção de 1997) e 280.º (na redacção inicial, a que corresponde o art. 277.º nas redacções posteriores) da C.R.P.].

Recurso n.º 14 062. Recorrente: Solvay Portugal — Produtos Químicos, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — SOLVAY PORTUGAL — PRODUTOS QUÍMICOS, S. A., com sede em Póvoa de Santa Iria, impugnou judicialmente a liquidação de Contribuição Industrial referente ao ano de 1987, por lhe ter sido indeferida uma reclamação ordinária que apresentou.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou improcedente a impugnação.

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

1) O Dec. Lei n.º 219/82, de 2/6, veio autorizar a reavaliação dos bens integrantes dos activos imobilizados corpóreos das empresas, incluindo mesmo os que já estivessem completamente reintegrados desde que ainda aptos a utilmente desempenhar a sua função técnico-económica e estivessem efectivamente a ser utilizados no processo produtivo (arts. 1º e 2º).

2) Quanto a esses bens já completamente reintegrados é óbvio que a reavaliação implica a determinação de um período adicional de utilização futura (n.º 2 do art. 4º).

3) Esse período adicional de utilização futura, esse novo período de vida útil, não pode porém exceder, em si mesmo, o período máximo fixado na alínea a) do n.º 1 do parágrafo 4º da Portaria n.º 737/81 de 29/8.

4) Do aumento das reintegrações anuais resultantes desse novo período de vida útil, só não constitui custo para efeitos fiscais o produto de 0,4 pela importância desse aumento (nºs 2 e 3 do art. 6º do Dec. Lei n.º 219/82).

5) A douta sentença recorrida entendeu porém que o referido aumento não constitui custo para efeitos fiscais na sua totalidade quando o período de vida útil já decorrido tiver atingido o máximo fixado na alínea a) do n.º 1 do parágrafo 4º da Portaria n.º 737/81.

6) O entendimento da douta sentença recorrida é não só contrário à letra da lei como igualmente ao desiderato de desagravamento fiscal visado inquestionavelmente pelo legislador (n.º 2 do art. 4º, nºs 2 e 3 do art. 6º e preâmbulo do dito Dec. Lei n.º 219/82).

Acresce que

7) As empresas que fazem a reintegração dos bens do seu activo à taxa igual a metade, isto é, a 50% das taxas aplicáveis segundo a Portaria n.º 737/81, ou seja, recorrendo ao período máximo da vida útil fixado na Portaria, são as empresas em dificuldades económicas, frequentemente com resultados negativos, que pretendem esbater essas dificuldades para evitarem problemas com os credores, nomeadamente a banca.

8) Inversamente, são as empresas em boa situação económica, sem dificuldades, que normalmente fazem as suas reintegrações à taxa total, isto é, a 100%, utilizando assim o período mínimo de vida útil fixado na Portaria.

9) O entendimento da douta sentença recorrida conduziria, assim, a que as empresas em dificuldades económicas veriam o aumento das reintegrações resultantes da sua reavaliação ser totalmente tributado por já terem esgotado aquele período de vida útil, enquanto as empresas sem dificuldades económicas veriam o aumento das mesmas reintegrações ser tributado apenas na parte correspondente ao produto de 0,4 por esse aumento, isto é, apenas em 40%.

10) Ora, o Dec.-Lei n.º 219/82 visa justamente aliviar as dificuldades económicas das empresas e permitir-lhes a retenção dos fundos de que necessitem para a reposição futura dos seus activos (preâmbulo do dito Dec.-Lei).

11) O entendimento da douta sentença conduz pois a resultados contrários aos visados pela mens legislatoris e pela própria letra da lei ofendendo até o princípio constitucional da igualdade.

12) A matéria colectável correcta da Recorrente relativa ao ano de 1987 é pois de Esc. 2.206.869.764$00, a que corresponde a contribuição industrial e derrama de Esc. 763.124.643$00, pelo que a recorrente foi obrigada a pagar em excesso Esc. 9.208.862$00 como se demonstra na alegação produzida na 1ª Instância (fls. 62 dos autos).

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública apresentou contra-alegações em que concluiu da seguinte forma:

O Decreto-Lei n.º 219/82, de 2 de Junho, interpretado sistematicamente, embora permita, em certos casos, a reavaliação de bens já completamente reintegrados, não aceita como custos, para efeitos de determinação do lucro tributável, as reintegrações de bens que já tenham excedido o respectivo período máximo de vida, pelo que o recurso não merece provimento, devendo confirmar-se a sentença recorrida.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o recurso não merecer provimento, em sintonia com o já decidido por este Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 4-2-98, proferido no recurso n.º 20556.

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

a) A impugnante encontra-se colectada em contribuição industrial, Grupo A, pela 2ª Repartição de Finanças de Vila Franca de Xira.

b) A impugnante entregou em 29-04-86, na referida repartição, a declaração modelo 2 do exercício de 1987, tendo pago a contribuição e derrama, liquidadas, provisoriamente, no montante global de 772.333.505$00 (cf. doc. fls. 7 a 8).

c) Em 04-05-88, a impugnante apresentou reclamação ordinária contra a referida liquidação, pretendendo que seja considerada como custo do referido exercício a verba de 41.039.321$00, relativa a reintegrações de bens do seu activo imobilizado corpóreo, reavaliados ao abrigo do D. L. n.º 219/82 de 02-06 (cf. fls. 12 a 15).

d) Tais bens já se encontravam então totalmente amortizados, mas foram reavaliados por terem aptidão para poderem utilmente desempenhar a sua função técnico-económica e estarem a ser efectivamente utilizados no processo produtivo da impugnante.

e) A reclamação deduzida veio a ser indeferida por despacho do chefe de repartição de finanças de 22-9-89, com base no entendimento da AF constante do parecer de fls. 28 a 30, que obteve a concordância do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (fl. 27).

Na parte de apreciação jurídica da sentença recorrida dá-se ainda como provado outro facto, que pode relevar para a apreciação da causa, que é o de as reavaliações em causa se reportarem a «bens que já excederam o período máximo de vida útil previsto naquela Portaria» (fls. 78 verso).

3 - A questão que é objecto do recurso é a de saber se as amortizações efectuadas pela impugnante, no exercício de 1987, no valor de 41.039.321$00, relativas a bens do seu activo imobilizado corpóreo reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 219/82, de 2 de Junho, podem ser consideradas como custos daquele exercício, apesar de os bens referidos já estarem totalmente amortizados e de já ter decorrido o período máximo da sua vida útil previsto na Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto.

No entanto, constata-se que aquele Decreto-Lei n.º 219/82 foi emitido pelo Governo, ao abrigo da sua competência legislativa própria, então prevista no art. 201.º, n.º 1, alínea a), da Constituição, na redacção original.

Já na redacção inicial da Constituição, se incluíram na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República as matérias que tinham a ver com a incidência dos impostos.

Na verdade, no art. 106.º, n.º 2, da C.R.P. estabelecia-se que *«os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes».*

A *lei* que aqui se faz referência é uma lei em sentido próprio, emanada a Assembleia da República, como se concluía do disposto no art. 167º, n.º 1, alínea o), da C.R.P., na redacção original, em que se incluía na reserva relativa de competência da Assembleia da República a *criação de impostos e sistema fiscal.*

Embora nesta norma apenas se refira a *criação de impostos e sistema fiscal,* deverá entender-se que aquele art. 106º constituía uma explicitação do âmbito das matérias incluídas naquela reserva. Por isso, todos os elementos referidos naquele art. 106º, n.º 2, estão abrangidos nesta reserva ([1]).

([1]) É nesta linha que tem vindo a pronunciar-se uniformente o Tribunal Constitucional, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

N.º 29/83, de 21-12-1983, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça,* n.º 338, página 201;

N.º 48/84, de 31-5-1984, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça,* n.º 348, página 202;

O Decreto-Lei n.º 219/82 vem regular o regime das reintegrações e amortizações, que são componentes dos custos atendíveis para efeitos de determinação do lucro tributável de Contribuição Industrial (arts. 22.º, 26.º, n.º 7, 30.º, 31.º e 32.º do Código da Contribuição Industrial).

Este lucro é a base de incidência deste imposto (art. 1.º do mesmo Código), pelo que as normas que prevêem a forma como este é calculado constituem normas de incidência objectiva, estando, como tal, sujeitas ao regime no citado art. 106.º, n.º 2, da C.R.P.

Em matérias reservadas à Assembleia da República, o Governo só podia legislar validamente mediante autorização daquela [arts. 168.º, n.º 1, e 201.º, n.º 1, alínea b), da Constituição, na redacção inicial].

Por isso, tendo o Governo emitido o referido Decreto-Lei n.º 219/82 sem que existisse qualquer autorização legislativa que o habilitasse a legislar sobre as matérias englobadas na incidência da Contribuição Industrial, as normas deste diploma que se reportam a tais matérias são organicamente inconstitucionais, não podendo ser aplicadas pelos Tribunais [arts. 207.º (204.ª na redacção de 1997) e 280.º (na redacção inicial, a que corresponde o art.º 277.º nas redacções posteriores) da C.R.P.].

Estão nessas condições, designadamente, as normas dos arts. 2.º, n.º 3, 3.º, n.os 1 e 2, 4.º, n.º 2, e 6.º, n.os 1 e 2, deste Decreto-Lei n.º 219/82, que servem de suporte à pretensão da recorrente de ver consideradas como custos para efeitos de determinação do lucro tributável de Contribuição Industrial as quantias respeitantes a reintegrações de bens totalmente reintegrados, não previstas no Código da Contribuição Industrial, e cujo período de vida útil ultrapassou o período máximo admitido na portaria para que remete este mesmo Código, no n.º 1 do seu art. 30.º

Por isso, este Tribunal não pode deixar de considerar tais normas como organicamente inconstitucionais, por violação do preceituado nos referidos arts. 106.º, n.º 2, e 167.º, n.º 1, alínea o), da C.R.P., na redacção inicial, e recusar a sua aplicação.

4 — Em face desta inconstitucionalidade, que afecta a validade das normas referidas, fica prejudicado, naturalmente, o conhecimento das questões relativas à sua interpretação que são suscitadas no recurso.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão de improcedência proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância, com esta fundamentação.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 40 %.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

N.º 247/86, de 8-10-1986, publicado em *Acórdãos do Tribunal Constitucional,* 8.º volume, página 31;

N.º 290/86, de 29-10-1986, publicado em *Acórdãos do Tribunal Constitucional,* 8.º volume, página 421;

N.º 205/87, de 17-6-1987, publicado em *Acórdãos do Tribunal Constitucional,* 9.º volume, página 209 (especialmente páginas 221-222);

N.º 76/88, de 7-4-1988, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça,* n.º 376, página 179 (especialmente página 190).

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Impostos de transacções e sobre o valor acrescentado. Regime de transição.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Aquando da transição do IT para o IVA o legislador adoptou medidas tendentes a evitar a dupla tributação dos bens constantes das existências das empresas, já tributados em IT, recorrendo ao sistema de inventário, quando possível; e a um sistema, que reconheceu imperfeito e potencialmente injusto, de "desagravamento médio".

2 — O sistema de inventário permitia desagravar as mercadorias existentes em stock, independentemente da data da sua aquisição; o de "desagravamento médio" atendia à data da aquisição, sem olhar ao facto de as mercadorias permanecerem ou não em stock.

3 — Nos casos em que foi aplicado o sistema de "desagravamento médio", a Administração Fiscal aprovava a dedução efectuada pelo contribuinte, ou através do chefe da repartição de finanças, ou através de fiscalização, podendo um e outra socorrer-se de todos os elementos disponíveis, designadamente, o inventário das existências à data da substituição do IT pelo IVA.

4 — Em qualquer dos casos, o desagravamento só incidia sobre mercadorias mantidas em armazém no momento da transição do IT para o IVA, pois só quanto a essas havia o risco de dupla tributação, posto que as que então já tivessem sido vendidas não suportariam IVA.

Recurso n.º 16 085. Recorrente: MATICENTRO — Comércio de Materiais de Construção e Decorações, L.da; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

1.1. MATICENTRO — COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO E DECORAÇÕES, LDA., com sede em Coimbra, recorre da sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra que julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado relativo aos meses de Janeiro a Junho, Outubro e Dezembro do ano de 1986.

Formula as seguintes conclusões:

«A) A impugnante ora recorrente, para efeitos de desoneração de *stocks,* face ao Dec. Lei nº 351/85, de 26 de Agosto, nada tendo requerido nos termos do Dec. Lei nº 504-C/85, de 30 de Dezembro, enquadrou-se legalmente na situação prevista na segunda parte da alínea a) do nº 1 do artº 1º do Dec. Lei nº 351/85, já citado [Cfr. alínea C) dos factos provados].

B) Para esse efeito, apresentou a declaração referida no artº 3º desse diploma legal dento do prazo [Cfr. alínea B) dos factos provados].

C) Optou assim pela desoneração de imposto contido nas aquisições efectuadas entre 1 de Outubro e 31 de Dezembro de 1985 (Cfr. alínea C).

D) O montante da desoneração não lhe foi fixado nos trinta dias seguintes ao da apresentação da aludida declaração, pelo que considerou, nos termos do nº 2 do artº 5º daquele diploma, tacitamente aprovada a dedução constante da sua declaração, oportunamente apresentada (Cfr. alínea E).

E) No entanto, com base no inventário de 31/12/85, através da Fiscalização Tributária, foi-lhe notificado o montante da dedução, tendo-lhe sido exigido IVA no montante de 611.519$00, e juros compensatórios de 343.305$00, no total de 954.824$00 [Cfr. alíneas F) e I) dos factos considerados provados].

F) Foi a liquidação deste IVA e juros compensatórios considerada ilegal e impugnada pela ora recorrente.

G) A douta sentença em recurso considerou que tal correcção foi legalmente feita, pelo que considerou devidos o IVA e juros compensatórios cuja liquidação havia sido impugnada.

H) Inconformada com tal douta decisão, a impugnante apresenta o presente recurso.

I) Na douta sentença ora em recurso, foram dados como provados os seguintes factos:

a) A impugnante iniciou a sua actividade em 15/04/85, encontrando-se colectada em contribuição industrial, Grupo A, pelo exercício de "comércio a retalho de materiais de construção, metais, ferragens e utilidades não especificadas", sendo sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado em regime normal de periodicidade mensal.

b) Com vista a evitar uma dupla tributação dos bens constantes das existências já tributadas em imposto de transacções, a impugnante apresentou em 27/01/86, na 1ª Repartição de Finanças de Coimbra, a declaração a que alude o artº 3º do Dec. Lei nº 351/85, de 26 de Agosto, de que se encontra uma fotocópia junta a fls. 8 e 9.

c) No quadro 07 fez constar que optava pela dedução da totalidade do imposto de transacções referente às aquisições ocorridas entre 1 de Outubro e 31 de Dezembro de 1985 e no quadro 12 fez constar no campo 074 o valor de 712.297$00 correspondente à dedução que solicitava.

d) À declaração referida na alínea B) juntou a impugnante relação das facturas relativas às compras efectuadas nos meses de Outubro, Novembro e Dezembro de 1985, com indicação do número desses documentos, nomes e sedes dos fornecedores, valores de aquisição líquidos de imposto de transacções e de descontos e valor do imposto de transacções (fotocópias de fls. 10 a 13).

e) O montante da dedução não foi fixado pelo chefe da repartição de finanças respectivo no prazo de trinta dias após a apresentação da declaração referida na al. B).

f) Em consequência de uma fiscalização levada a efeito por perito de Fiscalização tributária do 2º Serviço da Direcção Distrital de Finanças de Coimbra, concluída em 30/06/89, considerou-se que as existências constantes de inventário em 31/12/85 apresentavam o valor de 592.811$00 e o respectivo imposto de transacções o de 100.778$00, já que a ora impugnante não se encontraria abrangida pela al. a) do nº 1 do artº 1º do Dec. Lei nº 351/85, pois esta norma pretenderia abranger apenas as empresas com actividade de 12 meses em 1985.

g) No relatório da fiscalização foi proposto o desagravamento do imposto de transacções no montante de 100.778$00 contido nos *stocks* em 31/12/85, já que seria sobre estes que, quando vendidos em 1986, o sujeito passivo tinha de liquidar IVA.

h) Propôs-se, assim, uma correcção da importância de 611.519$00, resultante da diferença entre o IT desagravado (712.297$00) e o IT apurado (100.778$00).

i) Em consequência da correcção referida na al. H) foi a impugnante notificada em 4/12/89 para pagar a quantia de 611.519$00 de IVA e a quantia de 343.305$00 de juros compensatórios, no total de 954.824$00.

j) A impugnante pagou em 18/12/89 a quantia de 280.141$00, relativo ao 1 º trimestre de 1986 e em 22/02/90 a quantia de 270.893$00, relativa ao 2º trimestre de 1986.

l) A petição de impugnação foi apresentada em 15 de Março de 1990.

J) A douta sentença ora em recurso deu razão à impugnante relativamente ao seu considerado enquadramento na 2.ª parte da alínea a) do nº 1 do artº 1º do Dec. nº 351/85, uma vez que essa segunda parte respeita aos contribuintes com menos de doze meses de exercício em 1985, como é o caso da impugnante, contrariamente ao que era opinião da Fiscalização Tributária.

K) No entanto, na mesma douta sentença refere-se e com essa base foi considerada a impugnação improcedente, quanto a nós indevidamente, que, mesmo após a aprovação tácita da dedução, é possível fiscalizar e corrigir os montantes declarados da desoneração, com recurso aos inventários de 31/12/85, mesmo que essa não tenha sido a opção ou obrigação manifestada pelos contribuintes, sendo esta a questão de direito fulcral deste recurso, sendo certo que a ora recorrente se enquadrou na segunda parte da alínea a) do nº 1 do artº 1 º do Dec. Lei nº 351/85 e não optou facultativamente pela situação referida no Dec. Lei nº 504/85, de 30 de Dezembro.

L) Discordamos da douta sentença, uma vez que apesar do preâmbulo do dito Dec.Lei 351/85 referir que o desagravamento correcto seria o que recorresse sempre ao sistema do inventário, é certo que também esse preâmbulo refere que essa solução seria impraticável como regra geral, dadas as dificuldades que traria para a maior parte dos contribuintes, mas também pela quase impossibilidade administrativa de total fiscalização, pelo que se adoptaram medidas de aproximação, como consta do tal preâmbulo, as quais poderão acarretar prejuízos para as empresas com lentas rotações de *stocks* e, pelo contrário, benefícios para os de rotação rápida de existências.

Continua o mesmo preâmbulo por afirmar que, nos casos em que o desagravamento médio se tornaria inadequado, se optou em último recurso pela solução de inventário, caso este dos contribuintes sujeitos a regimes especiais de tributação, relativamente às produções e importações de bens submetidos ao I.T., segundo o disposto nos Dec. Leis nº 303/82, de 31/07, e 653/70, de 21/12.

Por isso, prossegue o dito preâmbulo, adoptaram-se *dois sistemas de desagravamento, o médio e o que recorre à solução de inventário.*

M) Depois, coerentemente, o legislador fez constar das várias alíneas do nº 1 do dito Dec. Lei 351/85, quer o desagravamento médio, nas alíneas a) e b), quer o desagravamento com base no inventário, nas alíneas c), d) e e).

N) Relativamente ao desagravamento médio, na dita al. a) enquadram-se duas situações, sendo a 1.ª do desagravamento da quarta parte do imposto contido nas aquisições dos 12 meses de 1985 e a outra, em alternativa, o relativo ao desagravamento da totalidade do imposto relativa às aquisições ocorridas entre 1 de Outubro e

31 de Dezembro de 1985, que foi a nossa opção, sendo em relação à dita al. b) de 50% nos casos nela previstos.

O) Por outro lado, o desagravamento da alíneas c), d) e e) é o que recorre ao inventário de 31/12/85, respectivamente para os produtores e importadores sujeitos às medidas especiais de tratamento referidas nos Dec.-Leis nos 303/82 e 653/70, bem como no caso da alínea e) e nos casos de transferências referidas na al. e) do artº 1 º do C.I.T. em existência nos estabelecimentos dos produtores ou grossistas.

P) Ora, a impugnante não estava sujeita a nenhum destes regimes especiais, que respeitam ao regime de inventário, uma vez que era e é apenas retalhista de materiais de construção, como é dado como provado na al. A) dos factos considerados provados.

Q Assim, são obrigatórias as situações constantes das alíneas b), c), d) e e) do dito nº 1 do artº 1 º e são facultativas as duas situações constantes da sua alínea a), sendo certo que a segunda opção desta alínea a) é obrigatória para os contribuintes que não exerceram a actividade durante todo o ano de 1985.

R) Assim, à impugnante apenas é aplicável a solução constante da última parte da citada al. a) do nº 1 do artº 1º do dito Dec. Lei nº 351/85, sendo certo que optou por ela como fez constar da declaração apresentada e é dado como provado na al. c) dos factos considerados provados na douta sentença, pelo que não optou facultativamente pela solução dada pelo Dec. Lei nº 504-C/85 já citado, conclusão que se retira da citada alínea c) dos factos dados como provados.

S) Por isso, como é o nosso caso, na data em que fizemos a opção do desagravamento, em 27/01/86, por estarmos apenas enquadrados na situação prescrita na segunda parte da dita al. a), mesmo que quiséssemos optar pelo regime de inventário, não o poderíamos fazer, por falta de enquadramento legal.

T) É que o legislador, nessa altura, apenas definira duas soluções para a desoneração de *stock,* as do desagravamento médio constante das alíneas a) e b) e as de desagravamento através de inventário, referidos nas alíneas c), d) e e), não dando qualquer hipótese dos contribuintes escolherem qualquer opção sem ser aquela em que se enquadravam.

U) Por isso, discordamos, salvo o devido respeito, com a conclusão da douta sentença de que nada obsta a que a Fiscalização se servisse do sistema de inventário, para apurar o valor das existências, nos casos prevenidos nas al. a) e b), uma vez que, quanto a nós, tal conclusão apenas colhe enquadramento legal para os contribuintes sujeitos à desoneração conforme alíneas c), d) e e), ou daqueles que muito posteriormente, por serem prejudicados, optaram facultativamente pela desoneração referida no Dec. Lei 504-C/85, o que não é o nosso caso, como aqui já ficou demonstrado.

V) Apesar disso, concorda-se que, sempre e em todas as situações das diversas alíneas, era lícito à Fiscalização Tributária fiscalizar as respectivas desonerações e propor as correcções julgadas devidas, face à realidade contabilística apurada, ou seja, no caso da ora impugnante, se o montante declarado não correspondesse ao imposto contido nas aquisições de 1 de Outubro a 31 de Dezembro de 1985 e o mesmo para cada uma das soluções legais de desoneração das alíneas do nº 1 do artº 1º citado.

X) Também se discorda, com a devida vénia, da conclusão expressa na douta sentença de que o legislador reconhece como mais rigoroso o sistema de inventário e que não o terá excluído por lei, em fase de fiscalização, o que se observaria do nº 4 do artº 5º daquele diploma legal.

Z) Ora, quanto a nós, se é parcialmente correcta esta conclusão, relativamente ao rigor do inventário, também é certo que o legislador afirma no aludido preâmbulo que tal sistema é impraticável como regra geral, quer por parte dos contribuintes, quer da Administração Fiscal, razão pela qual optou "como medida de aproximação" pelo "desagravamento médio", assumindo que tais implementadas medidas prejudicarão uns contribuintes e beneficiarão outros.

A') É que, se o legislador deixasse ao livre arbítrio da Administração, corrigir o desagravamento face aos inventários, é óbvio que o Fisco apenas corrigiria as situações que beneficiavam os contribuintes e não as que os prejudicavam, o que seria uma "injustiça legalizada", não permitida em qualquer Estado de Direito, e ofenderia gravemente o princípio constitucional da igualdade dos cidadãos e contribuintes.

B') Por isso, apenas nos casos em que os contribuintes são obrigados ao regime de inventário, ou por estarem prejudicados optaram posteriormente pelo regime instituído pelo Dec. Lei 504-C/85, é permitida a correcção da desoneração, através de Fiscalização, pelo sistema de inventário.

C') É que, o nº 4 do artº 5º do Dec. Lei 351/85, não está nem pode estar "desgarrado do contexto integral do diploma regulador da desoneração".

D') Por isso, as correcções possíveis com base nos inventários só se podem verificar face aos contribuintes sujeitos obrigatoriamente ao regime de desoneração referido nas alíneas c), d) e e) do nº 1 do artº 1º citado e não aos restantes que optaram pelos dois regimes constantes da al. a).

E') É que, para os contribuintes sujeitos às duas opções da al. a), se fosse permitido corrigir os montantes da desoneração pelo método do inventário, então aquele Dec. Lei 351/85 seria uma autêntica "cilada" para os contribuintes, o que não pode acontecer em qualquer Estado de Direito.

F') É que estes contribuintes que optaram por qualquer das duas situações referidas na alínea a) só por felicíssima coincidência, talvez mais rara do que ter a sorte de ser contemplado com uma "totobolada" de várias centenas de milhares de contos, seria possível que em 31/12/85 as existências fossem do montante de uma quarta parte das compras desse ano, ou correspondessem às compras do último trimestre desse ano, tendo ainda em atenção que, mesmo que isso fosse possível no campo das hipóteses, também o I.T. contido nessas compras teria de ser igual, o que é dificílimo, atendendo às diferenças de taxas então existentes, sendo certo que o comércio não é estático mas dinâmico e os comerciantes querem vender o mais rapidamente possível, o que também era extremamente difícil de acontecer, face até à infracção que se verificava em 1985.

G') Se tais correcções com base nos inventários fossem possíveis para as situações prevenidas na dita alínea a), então o Dec. Lei 351/85 seria uma autêntica "ratoeira" para os contribuintes, dadas as dificuldades e impossibilidades de os montantes coincidirem, como atrás alegámos, tanto mais que a Administração Fiscal tinha o direito de, além de poder exigir o imposto considerado a mais deduzido, também podia exigir pesadas multas, por estas situações se equipararem à falta de entrega de imposto (Cfr. nº 5 do artº 5º e artº 6º do Dec.

Lei nº 351/85) além de juros compensatórios, como indevidamente aconteceu a esta empresa.

H') Se efectivamente existisse a possibilidade de corrigir através dos inventários, a desoneração a que se refere a alínea a) do nº 1 do dito artº 1º, como é o nosso caso, como a douta sentença dá como existindo, com o que se discorda com a devida vénia, então seriam incompreensíveis as razões que levaram o legislador a não exigir sempre e em todos os casos a apresentação do inventário; para que seriam as várias opções constantes das 5 alíneas do dito nº 1 do artº 1º; o que seria o desagravamento médio constante do preâmbulo do Dec. Lei 351/85; como se explicava a referência feita no nº 1 do dito artº 1º de que os contribuintes "poderão efectuar" as seguintes deduções; a consideração de "tacitamente aprovada a dedução findo o prazo de 30 dias após a apresentação das declarações a que se refere o nº 2 do artº 5º"; além de não fazer sentido o preâmbulo do aludido Dec. Lei 351/85.

I') Por isso, de todo o conteúdo do aludido Dec. Lei 351/85, não se pode concluir, na nossa óptica, fora dos casos prevenidos nas alíneas c), d) e e) do nº 1 do aludido artº 1º, que exigem o inventário, que a desoneração de *stocks* possa ser corrigida face a um inventário das existências no final do exercício de 1985, uma vez que a lei não o visa expressamente e, através de uma interpretação correcta e global, não se pode tirar tal conclusão.

J') É que o nº 4 do artº 5º refere apenas que, após visita de fiscalização, a D.G.C.I. pode corrigir o montante da dedução, em função do valor declarado, não existindo qualquer disposição que permita concluir que é lícito "desenquadrar" os contribuintes das opções que tomaram legalmente, face às situações previstas obrigatoriamente nas diversas alíneas do aludido nº 1 do artº 1º, ou seja, das situações ali definidas, em função do valor apurado em conformidade com o que essas alíneas dispõem, por cada caso que tratam, sendo certo que cada contribuinte se enquadra apenas numa dessas situações.

K') É que nem o próprio contribuinte, face àquele Dec. Lei 351/85, tem a faculdade de escolher a alínea que mais lhe convier daquelas 5, pois é obrigado a enquadrar-se apenas naquela que prevê a situação concreta e correcta.

L') Por isso, e por maioria de razão, até porque a lei não concede quaisquer poderes discricionários sobre esta matéria à Administração Fiscal, não é possível desenquadrar os contribuintes da sua situação concreta e obrigatória constante da alínea que lhe respeita.

M') Se tal desenquadramento fosse possível e supomos que não é, então teria de funcionar em todos os sentidos, pelo que um contribuinte sujeito ao regime especial de tributação, por exemplo, o previsto no Dec. Lei nº 303/83, que está obrigatoriamente enquadrado na alínea c) daquele nº 1 do artº 1º, que tivesse urna rotação de *stocks* lenta, seria enormemente prejudicado se fosse possível submetê-lo ao regime de desagravamento médio previsto na segunda parte da dita alínea a), ou seja, considerar apenas compras do quarto trimestre de 1985, apesar do valor do inventário lhe ser bastante favorável, podendo até acontecer que, por a rotação de *stocks* ser lenta, nada ter adquirido nesse último trimestre.

N') Este hipotético contribuinte poderia ser o maior comerciante do país e de mercadorias sujeitas à taxa agravada de I.T., poderia ter milhões de contos em existências em 31/12/85, oneradas também com milhões de contos em I.T., mas se fosse possível proceder ao seu desenquadramento da sua situação legal, por exemplo, passando-o para a segunda parte da dita alínea a), se nada tivesse adquirido no último trimestre de 1985, nada teria de desagravamento.

O') Não acreditamos que esta situação seja aceite ou defendida por alguém.

P') É que, quanto a nós e com o devido respeito, o enquadramento nas diversas alíneas do nº 1 do artigo 1º citado, é obrigatório para os contribuintes e para o Fisco, sendo o desagravamento feito de harmonia com o processo a que respeita a alínea que se lhe aplica obrigatoriamente, com a exclusão de todas as outras, única solução que permite evitar o que consideramos como monstruosidade a hipótese que acabamos de ficcionar.

Q') Como é evidente, todos os contribuintes podem ser fiscalizados e a desoneração corrigida, nos termos do nº 4 do artº 5º, se tal desoneração declarada não corresponder à que é permitida pela alínea em que está incluído.

R') Por isso, a impugnante ora recorrente, enquadrada na segunda parte da dita alínea a), tem direito à dedução do imposto que onerou as compras do último trimestre de 1985 e que declarou, sendo apenas permitido corrigir tal desoneração desde que o montante declarado não se contenha dentro do imposto que onerou as mercadorias compradas no aludido trimestre, não sendo, portanto, legalmente possível corrigir tal desoneração, face aos valores de inventário de 31/12/85, por nada na lei aplicável o permitir.

S') No nosso caso, além do imposto considerado devido, também foram liquidados e exigidos juros compensatórios, liquidações estas que na douta sentença foram consideradas legais e mantidas.

T') Ora, na nossa óptica, mesmo que o imposto fosse devido, e não é, nunca seriam devidos os juros compensatórios que foram liquidados, uma vez que apresentámos atempada e correctamente a declaração a que estávamos obrigados, como é referido na douta sentença, pelo que a correcção indevidamente levada a efeito se baseou apenas nos valores do inventário, não tendo a impugnante violado qualquer norma legal, mesmo que a título de negligência, pelo que não se percebem as razões pelas quais foi considerado que temos culpa de a correcção não ter sido feita atempadamente, para nos serem ilegalmente exigidos estes juros compensatórios (Cfr. art.º 89º do CIVA).

U') Confirmando a nossa convicção de que a correcção levada a efeito é ilegal, está o facto de o Dec. Lei nº 351/85 prever na sua redacção inicial que, no caso da segunda parte da dita alínea a), aquela onde nos enquadrámos, a dedução a que tínhamos direito respeitava às aquisições efectuadas entre 1 de Abril e 30 de Junho de 1985; o artº 3º determinava que a declaração seria apresentada até finais de Julho de 1985, e o inventário tornado obrigatório pelo artº 4º se dever reportar às existências de 30 de Junho de 1985, datas estas que só posteriormente foram fixadas respectivamente em 1 de Outubro e 31 de Dezembro de 1985, Janeiro de 1986 e 31 de Dezembro de 1985, mantendo-se integralmente todo o restante conteúdo do aludido Dec. Lei 351/85.

V') Assim, a redacção do nº 4 do artº 5º, a que permitiria na opinião do Mº Juiz "a quo" corrigir os valores da desoneração, com base no inventário, é a inicial.

No entanto, os inventários, na primitiva redacção e para os casos em que foram obrigatórios, reportavam-se à data de 30/06/85.

X') Ora, a impugnante enquadrava-se na alínea a) do nº 1 do dito artº 1º, pelo que não estava legalmente obrigada à apresentação do aludido inventário das existências em 30/06/85, aliás, nenhuma disposição de todo o nosso ordenamento jurídico a obrigava à realização de inventário em 30/06/85, pelo que, como é óbvio, se não tivesse havido alteração desta data, não seria possível comparar as compras do segundo trimestre de 1985, com o inexistente inventário de 30/06/85.

Z') Uma vez que a alteração de datas nada implicou com o conteúdo do Dec. Lei 351/85, é óbvio que, o legislador não quis nem quer que, a situação prevista na aludida alínea a), seja confrontada para efeitos de correcção da desoneração, com qualquer inventário, nomeadamente com o existente datado de 31/12/85, por efeito das alterações de datas sem alteração do conteúdo das disposições legais.

A") Por outro lado, a possibilidade de os contribuintes prejudicados com a desoneração poderem optar pelo regime de inventário, conforme o Dec. Lei nº 504-C/85, desde que o requeressem e se verificassem os condicionalismos das alíneas a) e b) do nº 1 do seu artº 2º, nada altera em termos de possibilitar a comparação com o inventário, a não ser apenas em relação aos contribuintes que requereram nesse sentido, o que não é o nosso caso, como se conclui da douta sentença em recurso, diploma esse de 30/12/1985 que apenas foi publicado para beneficiar algumas empresas prejudicadas e não para prejudicar todas as restantes.

B") Por tudo isto que fica alegado, a correcção levada a efeito, com base no inventário de 31/12/85, aqui em causa, só é possível para as empresas que se enquadram nas situações revistas nas alíneas c), d) e e) do nº 1 do artº 1º do Dec. Lei 351/85 e também para aquelas que requereram e se enquadraram no Dec. Lei 504-C/85, não sendo nenhum destes casos o da ora recorrente, conforme também se deduz da douta sentença em apreço.

C") Assim, a correcção que foi levada a efeito, em relação à impugnante ora recorrente e aqui em causa, é ilegal.

D") Por isso, a douta sentença em recurso violou, entre outras, as disposições da segunda parte da alínea a) do nº 1 do artº 1º do Dec. Lei 351/85 já citado, bem como os nºs 2 e 4 do artº 5º da mesma disposição da lei, pelo que deverá ser revogada.»

1.2. Contra-alegou o Ministério Público mantendo o que sustentou no seu parecer que antecedeu a sentença.

1.3. Os Exmºs. Adjuntos apuseram os seus vistos.

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

"A) A impugnante iniciou o sua actividade em 15/04/85, encontrando-se colectada em contribuição industrial, Grupo A, pelo exercício de 'comércio a retalho de materiais de construção, metais, ferragens e utilidades não especificadas', sendo sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado em regime normal de periodicidade mensal.

B) Com vista a evitar uma dupla tributação dos bens constantes das existências já tributadas em imposto de transacções, a impugnante apresentou em 27/01/86, na 1ª Repartição de Finanças de Coimbra, a declaração a que alude o artº 3º do Dec. Lei nº 351/85, de 26 de Agosto, de que se encontra uma fotocópia junta a fls. 8 e 9.

C) No quadro 07 fez constar que optava pela dedução da totalidade do imposto de transacções referente às aquisições ocorridas entre 1 de Outubro e 31 de Dezembro de 1985 e no quadro 12 fez constar no campo 074 o valor de 712.297$00 correspondente à dedução que solicitava.

D) À declaração referida na al. B) juntou a impugnante relações das facturas relativas às compras efectuadas nos meses de Outubro, Novembro e Dezembro de 1985, com indicação do número desses documentos, nomes e sedes dos fornecedores, valores de aquisição líquidos de imposto de transacções e de descontos e valor do imposto de transacções (fotocópias de fls. 10 a 13).

E) O montante da dedução não foi fixado pelo chefe da repartição de finanças respectivo no prazo de trinta dias após a apresentação da declaração referida na al. B).

F) Em consequência de uma fiscalização levada a efeito por perito de Fiscalização tributária do 2º Serviço da Direcção Distrital de Finanças de Coimbra, concluída em 30/06/89, considerou-se que as existências constantes de inventário em 31/12/85 apresentavam o valor de 592.811$00 e o respectivo imposto de transacções o de 100.778$00, já que a ora impugnante não se encontraria abrangida pela al. a) do nº 1 do artº 1º do Dec. Lei nº 351/85, pois esta norma pretenderia abranger apenas as empresas com actividade de 12 meses em 1985.

G) No relatório da fiscalização foi proposto o desagravamento do imposto de transacções no montante de 100.778$00 contido nos *stocks* em 31/12/85, já que seria sobre estes que, quando vendidos em 1986, o sujeito passivo tinha de liquidar IVA.

H) Propôs-se, assim, uma correcção da importância de 611.519$00, resultante da diferença entre o IT desagravado (712.297$00) e o IT apurado (100.778$00).

I) Em consequência da correcção referida na al. H) foi a impugnante notificada em 4/12/89 para pagar a quantia de 611.519$00 de IVA e a quantia de 343.305$00 de juros compensatórios, no total de 954.824$00.

J) A impugnante pagou em 18/12/89 a quantia de 280.141$00, relativa ao 1 º trimestre de 1986 e em 22/02/90 a quantia de 270.893$00, relativa ao 2º trimestre de 1986.

L) A petição de impugnação foi apresentada em 15 de Março de 1990".

3.1. Reconhecendo a necessidade de, aquando da introdução no sistema fiscal do imposto sobre o valor acrescentado (doravante, IVA), "evitar uma dupla tributação dos bens constantes das existências já tributadas em imposto de transacções" (de ora em diante, IT), o legislador do decreto-lei nº 351/85, de 26 de Agosto, considerando que "o desagravamento correcto seria obviamente o que recorresse sempre ao sistema de inventário", mas constatando que "tal solução seria, contudo, impraticável como regra geral", adoptou "medidas de aproximação", de "desagravamento médio", como pode ler-se no respectivo preâmbulo.

Consta, assim, da alínea a) do nº 1 do artigo 1º do diploma, que os contribuintes aí referidos podem deduzir "uma quarta parte do imposto de transacções liquidado de harmonia com o respectivo Código e mencionado nas facturas ou documentos equivalentes respeitantes a aquisições de bens destinados a revenda (...) ocorridas nos 12 meses anteriores à entrada em vigor do imposto sobre o valor acrescentado ou, em alternativa, o imposto de transacções mencionado nas facturas ou documentos equivalentes respeitantes a aquisições dos mesmos bens efectuadas entre 1 de Outubro e 31 de Dezembro de 1985".

A dedução possível à luz desta alínea corresponde ao imposto (ou parte) liquidado relativamente a mercadorias adquiridas dentro do período temporal em causa, desinteressando-se do facto de essas mercadorias se manterem em *stock* ou terem sido, entretanto, vendidas.

Ao invés, nas alíneas c), d) e e) do mesmo nº 1 do artigo 1º recorreu-se ao sistema de inventário, exigindo-se que os bens a que respeita o IT a deduzir se mantenham em existência, sendo indiferente a data de aquisição.

Para exercer o direito à dedução da alínea a), os sujeitos passivos haviam de entregar a declaração a que se refere o artigo 3º do falado decreto-lei, podendo o chefe da repartição de finanças fixar o montante da dedução em 30 dias, findos os quais se considerava aprovada a dedução.

Sem prejuízo, porém, de, "após visita da fiscalização, pode(r) a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos corrigir o montante da dedução, em função do valor apurado"; e, também, sem que a fixação da dedução, fosse por acto do chefe da repartição de finanças, fosse pela sua inércia, impedisse "a penalização das deduções indevidas quando posteriormente, mediante fiscalização, se detecte tal facto" — artigo 5º do mesmo diploma.

Estes contribuintes não estavam obrigados à apresentação de qualquer inventário.

Quanto às deduções previstas nas alíneas c), d) e e), os contribuintes deviam apresentar um inventário das mercadorias em armazém em 31 de Dezembro de 1985, já que a dedução de IT só abrangia o correspondente a essas mercadorias.

O sistema da alínea a) do nº 1 do artigo 1º do decreto-lei nº 351/85, que é o que nos importa, abrangia, pois, duas possibilidades:

1.ª A de deduzir uma quarta parte do IT liquidado nas aquisições ocorridas ao longo de 12 meses;

2.ª A de deduzir a totalidade do imposto liquidado nas aquisições ocorridas durante 3 meses.

Resta notar que a possibilidade de optar pela dedução de um quarto do IT liquidado ao longo de 12 meses só existia, obviamente, para empresas que tivessem tido actividade ao longo de um período de tempo igual ou superior a 12 meses.

Esse não era o caso da recorrente, que só em 15 de Abril de 1985 iniciara a sua actividade.

Deste modo, de acordo com a referida alínea a) do nº 1 do artigo 1º do decreto-lei nº 351/85, parte final, ela podia deduzir todo o IT liquidado, mas só o respeitante às aquisições efectuadas entre 1 de Outubro e 31 de Dezembro de 1985.

Entregue a respectiva declaração, como foi, e decorridos 30 dias sem que o chefe da repartição de finanças se manifestasse, como aconteceu, aprovada ficou a dedução inscrita naquela declaração.

Mas sem prejuízo, recorde-se, de, na sequência de fiscalização, vir a ser corrigido o montante da dedução, em função do valor apurado.

Portanto, apresentada a declaração referida, a recorrente cumpriu tudo o que a lei lhe impunha. Designadamente, não faltou à obrigação de apresentar um inventário das existências em 31 de Dezembro de 1985, uma vez que tal obrigação só foi imposta aos que exercessem o seu direito à dedução mediante as modalidades previstas nas alíneas c), d) e e) do nº 1 do artigo 1º do decreto-lei nº 351/85, quando o seu caso era, antes, o da alínea a).

3.2. A recorrente, cujo montante de IT deduzido foi corrigido pela Administração Fiscal, impugnou a respectiva liquidação defendendo que a Administração não podia fazer aquela correcção face ao inventário das existências em 31 de Dezembro de 1985, mas só perante os documentos (facturas ou outros) respeitantes às aquisições ocorridas entre 1 de Outubro e 31 de Dezembro de 1985, se não coincidissem com o conteúdo da declaração que oportunamente apresentou. A correcção a que procedeu a Administração Fiscal só seria possível quanto aos contribuintes obrigatoriamente sujeitos ao regime de inventário.

Isto mesmo continua a sustentar no recurso, nas suas mui alongadas conclusões. É que, conforme, por uma vez, sintetiza nos artigos 27º e 28º das alegações de recurso, a sua discordância relevante com o decidido reside, apenas, nesse ponto.

A tese defendida pela recorrente é aliciante, e parece, à primeira vista, corresponder à correcta interpretação da lei. Assim:

O legislador afirmou que, para evitar a dupla tributação dos bens em IT e IVA, aquando da sucessão deste àquele, instituía dois sistemas: um, o de inventário, perfeito, mas impraticável como regra geral; outro, de aproximação, que era susceptível de prejudicar alguns e beneficiar outros.

Adoptando ambos, aceitou, pois, a imperfeição, e admitiu que alguns saíssem beneficiados e outros prejudicados.

É que, no sistema da alínea a) do nº 1 do artigo 1º do decreto-lei nº 351/85, e no tocante aos bens adquiridos no período a considerar, entretanto vendidos, as empresas reaviam duplamente o IT: já o haviam recuperado dos seus clientes (cfr. o artigo 26º, § 2º, do Código do Imposto de Transacções), e podiam, ainda assim, deduzi-lo. Mas quanto aos bens adquiridos antes daquele período e que se mantivessem em existências, o IT onerava-os, pois já não podia ser repercutido nem era dedutível.

Por isso se ponderava, no preâmbulo do diploma, que a medida poderia beneficiar empresas com rápida rotação de *stocks* e prejudicar as que a tivessem lenta.

A recorrente, podendo deduzir o imposto constante das facturas respeitantes às aquisições feitas entre 1 de Outubro e 31 de Dezembro de 1985, estava nesse caso. Se, por hipótese, tivesse vendido já todas essas mercadorias e reavido o imposto, sairia beneficiada, se admitida a deduzir IT. Ao invés, se tivesse ainda em armazém mercadorias adquiridas antes de 1 de Outubro de 1985, era prejudicada, pois não reavia o imposto dos compradores, nem podia deduzi-lo.

Mas o sistema, se não é perfeito, também não é tão imperfeito como a recorrente o desenha.

É que a lei não deixou de prever medidas correctivas, aliás, de acordo com o seu escopo, claramente afirmado, de evitar a dupla tributação "dos bens constantes das existências já tributados em imposto de transacções" (destaque nosso).

Por um lado, incumbiu a fixação do montante da dedução, não ao contribuinte, mas ao chefe da repartição de finanças — é ver o artigo 5º nº 1 do diploma em análise. Chefe da repartição que podia socorrer-se de todos e quaisquer elementos de que dispusesse.

Por outro lado, não deixou na penumbra, antes a afirmou expressamente, a possibilidade de o montante ser corrigido, na sequência de fiscalização, "em função do valor apurado".

Resultam daqui duas conclusões:

1.ª O que estava em causa não era mais do que o desagravamento das mercadorias que, já tributadas em IT, pudessem vir a sê-lo em IVA, porque transaccionadas após a entrada em vigor do novo imposto, o que é o mesmo dizer, ainda em existências nessa ocasião;

2.ª O montante da dedução, apenas aproximado quanto mero resultado da declaração do contribuinte, era, tendencialmente, o respeitante às existências em 31 de Dezembro de 1985, apurado pelo inventário, pelo chefe da repartição de finanças, ou pela fiscalização.

Deste modo, quando a recorrente apresentou a sua declaração — e não vem posto em causa o seu conteúdo, que se não refere nem tinha que referir às mercadorias em armazém — e o chefe da repartição de finanças deixou correr o prazo do nº 2 do artigo 5º do decreto-lei nº 351/85, ficou aprovada a dedução pelo método aproximativo, que o legislador aceitou na "quase impossibilidade administrativa de total fiscalização".

Não obstante, manteve-se de pé a possibilidade, desejável, aliás, para a Fazenda e para os contribuintes, de se apurar o exacto montante de IT a deduzir. Essa possibilidade, no caso da recorrente, concretizou-se, mediante a fiscalização a que foi sujeita. É patente, decerto, também, para a recorrente, que, se ela não tivesse existências em armazém à data de 31 de Dezembro de 1985, apesar de ter efectuado as aquisições que declarou, não tinha direito a qualquer dedução. O mesmo se passa quanto às mercadorias adquiridas e vendidas. Ora, a recorrente, na sua declaração, indicou que imposto pagara, relativamente às mercadorias adquiridas, sem concretizar (nem tinha que o fazer) quais delas se mantinham em *stock;* a Administração, por seu turno, verificou qual o exacto montante a deduzir, perante as reais existências à data da entrada em vigor do IVA.

O facto de a recorrente não estar obrigada a apresentar inventário das existências não obstava a que esse mesmo inventário servisse à fiscalização para apurar o montante correcto da dedução. Do mesmo modo que a lei lhe não proibia de se socorrer, para o mesmo efeito, de outros elementos, designadamente da escrita da recorrente. Nem isto põe em causa a declaração da recorrente, cuja veracidade não está questionada, já que dela não tinha que constar o inventário das existências.

De resto, a fixação da dedução, fosse por acto do chefe da repartição de finanças, fosse pela sua inércia, não obstava à "penalização das deduções indevidas quando posteriormente, mediante fiscalização, se detecte tal facto" — artigo 5º do decreto-lei referido.

Improcedem, pois, todas as conclusões das alegações de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

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

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Embargos de terceiro.

Doutrina que dimana da decisão:

Não tendo o executado o direito de nomear bens à penhora, em processo de execução fiscal, a posse adquirida posteriormente a contrato de compra e venda sobre o bem penhorado anteriormente à dita penhora é eficaz relativamente a esta penhora ainda que o registo desta tenha sido efectuado em data anterior àquela aquisição.

Recurso n.º 20 582. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: João de Deus Cerqueira Mota; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFP recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, concedendo provimento ao recurso, revogou a sentença recorrida e julgou os embargos procedentes.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1º. A penhora foi feita para a execução de uma dívida de 1.189.600$00 à Segurança Social, mas foi registada em data posterior à escritura de compra e venda do imóvel.

2º. A penhora foi registada em 13.12.89, mas a transmissão da propriedade não o foi.

3º. As disposições do Código do Registo Predial, relativas à eficácia dos actos sujeitos a registo perante terceiros, devem ser aplicadas de forma a garantir não só os interesses de terceiros que adquiriram de um mesmo transmitente direitos incompatíveis, como também os dos credores que registando a penhora anteriormente têm que estar protegidos pela fé que fizeram no registo.

4º. Assim, a Fazenda Pública exequente, não pode deixar de ser considerada, enquanto penhorante dos bens, terceira face a pessoas que tenham adquirido os bens penhorados anteriormente à penhora e não tenham registado a aquisição.

5º. Em face do exposto, a penhora registada antes do registo do acto de transmissão dos bens penhorados, faz com que os transmissários não lhe possam opor a aquisição não registada.

6º. Assim, o douto acórdão de que ora se recorre, violou o disposto nos artigos 2º. nº 1 alínea a) e 5º. nº 1, do Código do Registo Predial, 319º. do C.P.T., bem como, o artigo 1039º. do C.P.Civil.

O EMMP, depois de mencionar diversos doutrinadores e as diversas correntes jurisprudenciais, conclui que o recurso não merece provimento, pois que no caso da execução fiscal, em que a nomeação de bens à penhora não é feita pelo executado nem há devolução do direito de nomeação dependente da actuação deste — artigo 186º, parágrafo único, do Código de Processo das Contribuições e Impostos e artigo 297º nº 2 do Código de Processo Tributário —, parece que o exequente não é terceiro devendo as razões que justificam a tutela das expectativas dos adquirentes em relação a factos anteriores não registados mas sujeitos a registo justificar que a venda não registada anterior à penhora seja eficaz em relação a esta.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

a) Por contrato de compra e venda titulado por escritura pública, lavrada em 21/7/89, o executado João Araújo da Mota vendeu ao aqui embargante a fracção autónoma designada pela letra B do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito na Rua de Miguel Bombarda, nº 36 da freguesia do Lavradio, Barreiro, descrito na Conservatória do Registo Predial do Barreiro sob o nº 00065, de 17/11/86.

b) Essa aquisição não foi registada.

c) A aquisição dessa fracção pelo transmitente acha-se registada nessa Conservatória pela inscrição G-3, a que respeita a apresentação 01, de 21/XI/88.

d) A referida fracção predial foi penhorada em 9/XI/89 na execução fiscal de que estes embargos são apenso movida contra o mencionado João Araújo da Mota e outra para cobrança de créditos e contribuições para a Segurança Social (C.R.S.S. de Setúbal).

e) Essa penhora acha-se registada naquela Conservatória pela inscrição F-3, a que respeita a apresentação 27 de 13/XII/89.

f) O executado João Araújo da Mota não indicou bens para a penhora, nem nesta interveio.

g) Logo após a aquisição da referida fracção autónoma o ora embargante procedeu a várias obras para a sua recuperação (construção de uma casa de banho, arranjos de cozinha, tectos e paredes, etc.), tendo, a partir de Outubro de 1989 nela instalado a sua residência com carácter de permanência.

h) Desde essa aquisição o embargante vem usando e fruindo aquela fracção na convicção de que a mesma é sua propriedade, à vista de toda a gente e sem oposição de ninguém.

3. É objecto do presente recurso determinar se é oponível ao exequente, com penhora registada, a venda do bem, sobre o qual aquela incidiu, venda efectuada em data anterior à da penhora mas cujo registo é posterior ao da indicada penhora.

Pronunciou-se pela resposta negativa a esta questão a sentença proferida em primeira instância para quem a FP seria terceiro "relativamente a tal contrato (de compra e venda), por não ter . . . participado como parte na escritura celebrada e ter adquirido pela penhora, relativamente à fracção penhorada, um direito oposto ou incompatível com o ora embargante que no mesmo contrato interveio como parte".

Esta sentença foi revogada pelo acórdão agora em apreciação que entendeu serem terceiros, para efeitos de registo, os que tenham adquirido de um autor comum direitos incompatíveis o que só existiria quando há oposição entre duas pessoas relacionadas pelo sujeito e pelo objecto comum de dois factos jurídicos. Acrescentou que não tendo a FN adquirido dos executados nenhum direito sobre o imóvel penhorado que não tiveram intervenção na penhora nem indicaram bens à penhora não é a mesma terceiro.

Estabelece o artº 319º do CPT que:

"1. Quando o arresto, a penhora ou outra diligência judicial ofenda a posse de terceiro, pode o lesado fazer-se restituir à sua posse por meio de embargos de terceiro, que serão apresentados na repartição de finanças onde pender a execução e regidos, na parte em que o possam ser, pelos preceitos relativos à oposição.

2. O prazo é de 20 dias e conta-se desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa, mas nunca depois de os respectivos bens terem sido vendidos."

Este preceito normativo, como o artº 186º do CPCI, tem um conteúdo idêntico ao do artº 1037º 1 e 1039º do CPCivil.

Ainda no âmbito da presente temática estabelece o artº 1285º do C.Civil que "o possuidor cuja posse for ofendida por diligência ordenada judicialmente pode defender a sua posse mediante embargos de terceiro, nos termos definidos na lei do processo".

O artº 1037º 2 citado acrescenta que se considera terceiro "aquele que não tenha intervindo no processo ou no acto jurídico de que emana a diligência judicial, nem represente quem foi condenado no processo ou quem no acto se obrigou".

Nos presentes autos não se discute a tempestividade dos embargos nem a posse do embargante.

Os embargos de terceiro são um meio de defesa ou de tutela judicial da posse, constituindo uma verdadeira acção de posse que tanto pode servir para a restituição como para a manutenção da mesma posse.

Assim se entende que pode o possuidor deduzir embargos de terceiro contra a penhora de bens efectuada no processo de execução fiscal.

Nos embargos de terceiro a posse constitui elemento essencial para que os mesmos possam proceder. Acresce que, nos termos do artº 320º do CPT, como do artº 187º do revogado CPCI, deduzidos embargos contra a penhora efectuada no processo de execução fiscal, não pode neles discutir-se a questão da propriedade do bem penhorado.

Nos presentes autos a questão a decidir consiste em determinar se o embargante é ou não terceiro para efeitos de registo predial, tendo em conta a norma constante do artº 5º do Código do Registo Predial.

Sobre a questão pronunciou-se o STJ pelo Assento de 20-5-97, BMJ 467º p. 89 e seguintes e mais recentemente o STPJ, em 5-11-98, DR Iª S, nº 291, de 18-12-98, p. 6932.

Verifica-se nestes acórdãos não ser uniforme o conceito de terceiro para efeitos de registo predial.

Numa perspectiva mais restrita, terceiros são as pessoas que referentemente a determinado acto de alienação adquirem do mesmo transmitente direitos total ou parcialmente incompatíveis.

Era a perspectiva de Manuel de Andrade, *Teoria Geral da Relação Jurídica,* vol. II, pág. 19, que considerava apenas a dupla alienação do mesmo direito real.

Esta perspectiva foi abandonada pelo referido assento que, numa visão mais ampla, estabeleceu que "terceiros, para efeito de registo predial, são todos os que, tendo obtido registo de um direito sobre determinado prédio, veriam esse direito ser arredado por um qualquer facto jurídico anterior não registado, ou registado posteriormente".

Segundo o referido Assento não é exacto que só possa falar-se de terceiros quando o transmitente ou alienante seja comum.

Citando Oliveira Ascensão, *Efeitos Substantivos do Registo Predial na Ordem Jurídica Portuguesa,* págs. 29 e 30, refere o mesmo assento que nos parece «. . . seguro que semelhante concepção (a concepção restrita) é incompatível com os dados actuais da lei sobre registo. Porque existem hoje textos categóricos a estabelecer a aquisição por meio de registo, em termos que não têm já nada a ver com as hipóteses de dupla disposição de direitos incompatíveis sobre a mesma coisa» acrescentando que «Essas hipóteses são a da aquisição de um direito em consequência da disposição realizada pelo titular aparente, por força de registo formalmente inválido (hoje o n.º 2 do artigo 17.º), e a de aquisição de um direito de invalidade substancial, que vem prevista no Código Civil (é feita aqui referência ao artigo 291.º desse Código)».

O conceito de terceiros deveria, nos termos do indicado assento, citando Antunes Varela e Henriques Mesquita, por isso, abranger não só aqueles que adquirem do mesmo alienante direitos incompatíveis, mas também aqueles cujos direitos, adquiridos ao abrigo da lei, tenham esse alienante como sujeito passivo, ainda que ele

não tenha tido intervenção nos actos jurídicos (penhora, arresto, hipoteca, judicial, etc.) de que tais direitos resultam».

Seria igualmente este o entendimento de Vaz Serra, *Revista da Legislação e de Jurisprudência,* ano 103.º, pág. 165, quando escreve «pode dizer-se que, se um prédio for comprado a determinado vendedor e for penhorado em execução contra este vendedor, o comprador e o penhorante são terceiros: o penhorante é terceiro em relação à aquisição feita pelo comprador, e este é terceiro em relação à penhora, pois os direitos do comprador e do penhorante são incompatíveis entre si e derivam do mesmo autor».

Ainda segundo este autor «A noção de terceiro em registo predial é a que resulta da função do registo, do fim tido em vista pela lei ao sujeitar o acto a registo: e, pretendendo a lei assegurar a terceiros que o mesmo autor não dispôs da coisa ou não o onerou senão nos termos que constarem do registo, esta intenção legal é aplicável também ao caso da penhora, já que o credor que fez penhorar a coisa carece de saber se esta se encontra, ou não, livre e na propriedade do executado».

Ainda segundo o indicado assento só este conceito amplo de terceiros tem em devida conta os fins do registo e a eficácia dos actos que devam ser registados pois que se o registo predial se destina essencialmente a dar publicidade à situação jurídica dos prédios, tendo em vista a segurança do comércio jurídico imobiliário (cfr. artigo 11.º do Código do Registo Predial), tão digno de tutela é aquele que adquire um direito com a intervenção do titular inscrito (compra e venda, troca, doação, etc.) como aquele a quem a lei permite obter um registo sobre o mesmo prédio sem essa intervenção (credor que regista uma penhora, hipoteca judicial, etc.).

Nesta perspectiva se entende que o dito assento tenha concluído que o credor embargado que promoveu a penhora registada e o embargante que adquiriu e registou a aquisição em momento posterior ao do registo da penhora sejam terceiros e porque a compra efectuada pelo embargante não foi levada ao registo antes de a penhora ter sido registada, é aquela ineficaz em relação a esta, devendo a execução prosseguir seus termos.

Sem questionar directamente o conceito de terceiro, na dupla perspectiva que acabamos de enunciar, o STJP, em 5-11-98, DR Iª S, nº 291, de 18-12-98, P. 6932, firmou jurisprudência nos seguintes termos:

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

Entendeu-se neste que o promitente-vendedor não pode tornar a vender o que já deixou de ser seu, isto é, vender a coisa pela segunda vez ou vender coisa alheia, receber o preço duas vezes, aproveitando-se da circunstância de aquele terceiro (o primeiro comprador) ainda não haver logrado proceder ao registo da aquisição pois que se o promitente-vendedor procedesse a esta segunda venda (a favor do promitente-comprador) cometeria um ilícito civil e, eventualmente, um ilícito criminal, com as respectivas consequências. Ainda segundo

o mencionado acórdão não se concebe que o Estado se substitua ao promitente-vendedor, emitindo a declaração negocial em substituição deste, praticando o acto que a lei veda ao promitente-vendedor; que seja o Estado a vender coisa alheia, a praticar aquele ilícito e criminal e que seja o Estado a meter no bolso do promitente-vendedor o preço pela segunda vez.

Ainda segundo o mesmo acórdão o artigo 5º do Código do Registo Predial não é convocável, uma *vez que o conflito não se verifica entre* titulares de direitos reais, mas entre o titular de um direito real e o titular de um direito de crédito pois que a prevalência dada por esta norma ao que primeiro registar a aquisição pressupõe que duas ou mais pessoas já tenham adquirido, que ambas sejam titulares de direitos reais conflituantes. Acrescenta que não é esta a hipótese em julgamento já que nesta à data do registo da acção, o promitente-comprador ainda nada havia adquirido sendo a questão que se coloca a de saber se pode ou não adquirir do promitente-vendedor faltoso coisa que é alheia a este tratando-se de uma questão do foro cível e não do direito registral.

Não acompanharam este acórdão diversos votos de vencido no entendimento de que sendo válida e eficaz inter partes, a venda feita pelo promitente-vendedor não produz efeitos contra o promitente-comprador enquanto não tiver sido registada, nos termos do artº 5º 1 do CRPredial, porquanto uma vez registada a acção de execução específica, o registo posterior daquela compra e venda é ineficaz perante o autor.

Mau grado esta falta de sintonia jurisprudencial entendemos que deve continuar a adoptar-se o conceito restrito de terceiro.

Com efeito é o que nos parece mais compatível com a natureza não constitutiva mas simplesmente declarativa ou presuntiva do registo (artigo 7.º do Código do Registo Predial) e o que evita os desproporcionados prejuízos para o primeiro adquirente resultantes do simples descuido em não registar a aquisição.

A penhora de imóveis, ainda que sujeita a registo, não conduz à constituição de um direito real sobre o prédio, sendo apenas um dos actos em que se desenvolve o processo executivo ou, mais directamente, um ónus que passa a incidir sobre a coisa penhorada para satisfação dos fins da execução (cfr. neste sentido Acção Executiva Singular, Comum e Especial, Anselmo de Castro, 1973, p. 124 a 126 e 157).

Este conceito de terceiro está igualmente em sintonia com as diversas disposições legais que estabelecem que só podem ser penhorados, em regra, bens do executado (artigos 601.º e 817.º do Código Civil) sendo os bens por ele anteriormente alienados, apesar da não efectivação do registo, de outrem não estando, por isso, sujeitos à execução pelo que não devem ser penhorados.

A não se adoptar este entendimento sempre se teria de concluir que esses bens podiam ser penhorados em execução movida contra o alienante, já que continuavam registados em seu nome, e contra o adquirente que pela aquisição lhe passaram a pertencer.

A questão dos presentes autos consiste em determinar se a venda anterior à penhora mas registada posteriormente a esta determina a ineficácia da transmissão em relação ao exequente.

Como já se deixou referido terceiros para efeitos de registo predial são todos aqueles que tenham adquirido de um autor comum direitos incompatíveis.

O registo destina-se a garantir ao adquirente de um direito sobre um bem sujeito a registo que aquele de quem pretende adquirir o indicado direito não realizou relativamente a tal bem actos capazes de prejudicar o direito que pretende adquirir e que não constem desse registo.

Conforme escreve o EMMP (fls. 185) são são merecedores da protecção dada pelo artigo 5º, nº 1, do Código do Registo Predial, aqueles que adquirem direitos incompatíveis sobre o mesmo prédio com intervenção directa do autor comum, gerando-lhes a convicção da existência daqueles na sua esfera jurídica pois que, nestes casos, porque este autor comum, com a sua actuação, criou nestes outros sujeitos a ideia de certeza de que o direito transmitido ou onerado era sua pertença e, portanto, o podia transmitir ou onerar, são eles merecedores de protecção igual, preferindo a lei o que registou primeiramente o facto, atenta a sua diligência e a natureza e função de publicidade do registo.

Nesta perspectiva "quando no acto ou facto não intervém directamente o autor comum, mas apenas a lei e a vontade e acção unilateral do credor (. . .), sem cuidar de averiguar, junto do devedor ou executado, qual o seu real e actual património, então já não merece a protecção deste artigo 7º, nº 1, pois não foi convencido ou induzido em erro pelo autor comum da existência desse direito ou coisa na esfera jurídica do seu património, agindo o credor à sua revelia e por sua inteira responsabilidade" Ac. STJ, BMJ, nº 328º, página 507.

Nesta perspectiva se os bens apreendidos na execução foram nomeados à penhora pelo exequente e porque a intervenção deste resultou da inércia do executado parece "não haver razões para afastar a ineficácia dos actos não registados em relação aos posteriores constantes do registo" devendo, por isso, o exequente, nesta situação, enquadrar-se no conceito de terceiro tendo aqui perfeita adequação as razões que justificam a tutela das expectativas dos adquirentes em relação a factos anteriores não registados mas sujeitos a registo conforme defende o EMMP a fls. 187.

Contudo na execução fiscal a nomeação de bens à penhora pertence ao exequente e não ao executado ao que acresce que tal direito não se devolve ao exequente em face da inércia do executado conforme resultava dos artºs 186º do CPCI e 297º do CPT pelo que não se justifica a ineficácia dos actos não registados em relação aos posteriores actos constantes do registo.

Resultando da matéria de facto provada que (f) o executado João Araújo da Mota não indicou bens para a penhora, nem nesta interveio a venda por este efectuada antes da penhora mas não registada antes desta é eficaz relativamente a esta penhora.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao recurso e confirma-se o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *António Pimpão* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Vítor Meira.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Objecto. Delimitação.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Salvo matéria do conhecimento oficioso, só a decisão judicial impugnada com o recurso integra o objecto dos recursos jurisdicionais.

II — O âmbito e alcance impugnatórios deste aferem-se, de harmonia com o disposto nos arts. 684º e 690º do CPC, em função da delimitação operada pelo Recorrente nas respectivas conclusões.

III — Assim, se nestas e nas alegações apresentadas, o Recorrente não questiona, afronta ou impugna o decidido pelo tribunal "a quo", nem invoca questão do conhecimento oficioso pelo tribunal "ad quem", o recurso jurisdicional assim minutado não pode lograr provimento.

Recurso nº 20 694. Recorrente: Jacinto Calado; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Cons. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com o aliás douto acórdão do TT de 2ª Instância que lhe negou provimento ao recurso que antes interpusera da sentença do TT de 1.ª Instância que, por sua vez, lhe julgara improcedente a impugnação que deduzira à liquidação adicional de IVA referente ao exercício de 1990, no valor de 6.786.951$00, acrescido de juros compensatórios no valor de 2.435.068$00, daquele apresentou agora recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, Jacinto Calado, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações e, a final, formulou as seguintes conclusões:

1. À luz do disposto na alínea a) do n. º 1 do art. 19º do CIVA, "para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão, ao imposto incidente sobre as operações tributárias que efectuarem, o imposto que lhes foi facturado na aquisição de bens e serviços por outros sujeitos passivos".

2. Este mecanismo das deduções permite, segundo Philippe Derion, a dedução do imposto suportado.

3. O IVA baseia-se num sistema de pagamentos fraccionados do imposto destinados a tributar o consumo final, a dedução do imposto pago nas operações intermédias do circuito económico é indispensável ao funcionamento do próprio sistema.

4. O sistema do IVA permite a utilização do método indirecto subtractivo, procedendo consequentemente à chamada dedução de imposto a imposto, ou seja através de facturas relativas a determinado período deduz-se ao imposto liquidado nos outputs o imposto suportado nos imputs no mesmo período, independentemente da venda dos bens a que respeita o imposto deduzido.

5. O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, efectuando-se mediante subtracção ao montante global

do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, dedução essa efectuada na declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas, ou documentos equivalentes.

6. Nos termos da alínea a) do n. º 1 do art. 7 do CIVA, o imposto devido torna-se exigível, nas prestações de serviços, no momento da sua realização.

7. Nos termos do art. 22 do CIVA o direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido nos arts. 7º e 8º do CIVA, efectuando-se mediante subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração do montante do imposto dedutível durante o mesmo período.

8. Acrescentando o n.º 2 do citado preceito legal que a dedução deverá ser efectuada na declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas ... sem prejuízo da possibilidade de correcção prevista no art. 71º do CIVA.

9. O recorrente, juntou à sua contabilidade o documento em que o vendedor faz a discriminação do serviço prestado, acrescido do respectivo preço e do valor do imposto deduzido.

10. Tem sido entendimento da Administração Fiscal que o não cumprimento do n.º 5 do art.º 35º do CIVA só deve ser invocado quando são manifestas as dificuldades de controle que o próprio art.º 35º do CIVA pretende objectivar e atingir, pelo que pensa-se que o "bom senso" por parte dos agentes fiscalizadores deverá conduzir a permitir-se, em determinados casos, a dedução do imposto contido em facturas ou documentos equivalentes que, embora sem conterem todos os elementos exigidos pelo n.º 5 do art.º 35º do CIVA, não obstasse a perfeita identificação dos sujeitos passivos.

11. E numa situação deste tipo poderá o sujeito passivo, depois de regularizadas as facturas em causa, exercer o direito à dedução do imposto nelas contido até ao decurso de 5 anos após a sua emissão.

12. Os factos reportam-se a 1990.

13. Ao juntar à sua contabilidade da forma como o fez, e ao não ter sido apreciada a questão importantíssima da simulação e do negócio fraudulento alegada pelos Peritos Tributários, apenas podemos ser levados a concluir que o contribuinte agiu de boa fé.

14. Por isso ao não agir com dolo, ao recorrente deveria ter sido, por parte da Administração Fiscal, conferido a faculdade expressa na lei fiscal de substituir os documentos que não se encontravam preenchidos de acordo com o disposto no n.º 5 do art. 35º do CIVA.

15. Como base do presente entendimento defende-se dever ser conferido, caso se entenda como não procedente por não provada a impugnação deduzida, ao ora recorrente a faculdade enunciada no n.º 2 do art. 91º do CIVA.

16. Pelo que deve:

a) Ser dado provimento ao presente recurso, e em consequência revogado Acórdão proferido, decidindo-se pela ilegalidade total dos actos tributários impugnados.

b) E caso assim se não entenda que seja dado ao ora recorrente o prazo disposto no n.º 2 do art. 91º do CIVA."

Contra-alegou o Ex.mo Representante da Fazenda Pública sustentando a manutenção do decidido com base na alegação de que face à matéria de facto fixada pelas instâncias e não satisfazendo as facturas apresentadas os requisitos legais exigidos pelo invocado art. 35º, n.º 5, do CIVA, excluído fica o direito à reclamada dedução do imposto.

E o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois mui douto parecer opinando, por um lado, pelo não conhecimento do recurso quanto à reclamada concessão da faculdade prevista no art. 91º n.º 2 do CIVA (substituição dos documentos apresentados e que se não mostram preenchidos de acordo com o n.º 5 do art. 35º do CIVA) em virtude de, não tendo sido antes colocada perante o TT de 1.ª instância e consequentemente não ter sido conhecida também pelo tribunal ora recorrido, o TT de 2ª instância, consubstanciaria questão nova que não cabe no âmbito do presente recurso jurisdicional e,

Por outro lado, quanto à não permissão de deduções com base nos documentos apresentados e que não reúnem os requisitos previstos no art. 35º n.º 5 do CIVA, que, não só nada há a alterar ao decidido, pois não se provou, mesmo através dos documentos anexos àqueles que serviram de base à dedução do IVA, que fosse possível identificar as obras a que respeitavam, como, em bom rigor e pelo menos directamente, a Recorrente não ataca na respectiva fundamentação a decisão proferida sobre tal questão.

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

O Tribunal ora recorrido deu por assente, fixando, a seguinte matéria de facto:

a) Referentemente a cada um dos meses do ano de 1990 foi, adicionalmente, liquidado ao recorrente IVA nos montantes indicados a fls. 36 cujo quantitativo global é de 6.786.951$00 acrescido de juros de compensatórios de 2.435.068$00 (fls. 2 do PA apenso).

b) O imposto e os juros compensatórios foram debitados ao tesoureiro em 20-7- 92 (fls. 36).

c) A liquidação adicional teve por fundamento o relatório que constitui fls. 3 e ss do PA apenso a qual tomou, ainda, em consideração os doc. da contabilidade do recorrente constantes de fls. 8 e ss do mesmo PA.

d) A Administração Fiscal entendeu que os doc. de fls. 8 a 28 do PA, por não obedecerem ao formalismo legal, não conferiam ao recorrente o direito à dedução do IVA.

e) Os doc. que constituem fls. 8 a 28 do PA são fotocópias dos doc. originais que constam da contabilidade do recorrente.

f) Em 15-12-92 a Direcção Distrital de Finanças de Setúbal certificou que relativamente a IVA e ao ano de 1990 em nome de Manuel António da Silva Bonito e Nelson Fidel Baptista Morgado nada constava (fls. 43 v e 44 v).

E, face a esta factualidade, já em sede decisória, o tribunal ora recorrido pronunciou-se, por um lado, no sentido de não tomar conhecimento da questão colocada pelo Recorrente e relativa à reclamada concessão do prazo previsto no art. 91º n.º 2 do CIVA, por tal questão consubstanciar matéria nova, não colocada nem apreciada ou decidida pelo tribunal de 1ª instância, então recorrido, e, por outro, quanto à sindicada pronúncia do TT de 1ª instância àcerca da questionada legalidade do respectivo acto tributário de liquidação de IVA, ainda com base na factualidade apurada e assente, nos termos dos convocados arts. 19º 2 e 35º n.º 5 do CIVA, julgou-se não merecer qualquer censura a sentença do TT de 1ª instância, então recorrida, que, por isso mesmo, se manteve, pois se considerou que as facturas apresentadas — docs. de fls. 8 a 28 do PA — não só não satifaziam as exigências legais estabelecidas pelo citado art. 35º n.º 5 do CIVA, como não permitiam identificar as obras a que respeitavam.

É contra o assim decidido que persiste em não se conformar o Recorrente e Impugnante, de harmonia, aliás, com as alegações e conclusões oportunamente apresentadas.

O presente recurso jurisdicional está irremediavelmente condenado ao insucesso pois, tal como se mostra instruído e alegado não poderá lograr qualquer provimento.

Com efeito e como exuberantemente emerge quer do conteúdo das conclusões formuladas que, por elucidativas, se transcreveram na íntegra, quer de todo o discurso subjacente às respectivas alegações, importa concluir que, com elas, a Recorrente não questiona, afronta ou sindica, por qualquer forma, o sentido do decidido pelo TT de 2ª Instância, em qualquer das pronúncias proferidas, já que não impugna, censura ou questiona o acerto e/ou consistência das soluções jurídicas por aquele acolhidas na impugnada decisão, nem suscita qualquer questão que, porque do conhecimento oficioso, cumpra a este Supremo Tribunal conhecer.

Limita-se antes, na verdade, a discorrer e desenvolver argumentação tendente a demonstrar que lhe assistiria o direito à reclamada dedução do IVA ou, no mínimo e subsidiariamente, que lhe deveria ter sido concedido pela Administração Fiscal o prazo previsto no n.º 2 do art. 91 do CIVA,

Abstraindo e ignorando, por completo e em substância, o sentido da decisão judicial que, com o recurso, sindicava, bem assim como toda a fundamentação jurídica que subjaz a cada uma das pronúncias decisórias proferidas.

Sem lhe imputar, sequer tácita ou implicitamente, qualquer vício ou erro de julgamento susceptível de demandar a, a final, requerida revogação daquele acórdão.

Limita-se, com efeito, a desenvolver argumentação porventura tendente a demonstrar a ilegalidade dos actos tributários impugnados, aliás com base em afirmação de factos que não foram fixados pelas instâncias e que, como é sobejamente sabido, este Supremo Tribunal, enquanto tribunal de revista (cfr. art. 21 n.º 4 do ETAF), não sindica.

Em nada questionando ou afrontando, repete-se, o sentido do decidido pelo TT de 2ª Instância, designadamente no que concerne à respectiva fundamentação jurídica.

Ora, é sobejamente sabido e vem sendo reiterada, pacífica e constantemente afirmando pela jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores, já por emanação da doutrina emergente do disposto nos artigos 684º e 690º do CPC, que o objecto do recurso jurisdicional é apenas, salvo matéria do conhecimento oficioso, a decisão judicial com ele impugnada e cuja revogação ou anulação se persegue, delimitando-se o respectivo alcance impugnatório pelas conclusões das alegações apresentadas pelo Recorrente, em cumprimento, aliás, do ónus legalmente imposto.

Podem ver-se, a título de exemplo, os acórdãos da 1.ª Secção deste Supremo Tribunal Administrativo de 07-03-96, 05-06-96 e 29-10-96 proferidos respectivamente nos processos n.º 37.777, 36.453 e 38.961, os dois primeiros da 1.ª Subsecção e o último da 2ª Subsecção, bem assim como, desta 2 Secção em Pleno, entre outros, os acórdãos de 25-03-92, proferidos nos processos n.ºs 11.905 e 12.025, in AP DR de 30-09-94 - 15 e 20, respectivamente, e ainda os acórdãos da Secção de 12-05-93 e de 12-07-95, proferidos nos processos n.ºs 15.478 e 5.635, publicados no AP DR de 25-10-95 e 14-04-97, respectivamente a fls. 117 e 70.

Dos respectivos sumários colhem-se ensinamentos jurisprudenciais claros e que se transcrevem:

"O objecto do recurso jurisdicional é a decisão do tribunal recorrido pelo que para o Recorrente obter a revogação do decidido terá de atacar os fundamentos da sentença, balizando o recurso com as conclusões da alegação." — Processo n.º 37.777.

"I — É jurisprudência pacífica de que, nos recursos jurisdicionais, o tribunal de recurso apenas conhece das questões submetidas à sua apreciação que tenham sido objecto de pronúncia do tribunal 'a quo', para além, claro está, das de conhecimento oficioso;

II — Isto porque os recursos visam modificar as decisões recorridas" — Processo n. º 36.453.

E, com o mesmo sentido e alcance, no referido Processo n.º 38.961, sumariou-se o seguinte:

"I — O objecto do recurso jurisdicional é constituído pela sentença recorrida, à qual devem ser imputados erros de julgamento ou eventuais causas de nulidade.

II — O âmbito do recurso jurisdicional é delimitado pelas conclusões da respectiva alegação a elaborar em cumprimento de ónus legal.

III — ...

IV — Deste modo, se nas conclusões da alegação nenhum reparo é feito à sentença e o recorrente se limita a reeditar as arguições em que fundamentou a impugnação contenciosa o recurso deve improceder."

E o Pleno desta 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo doutrinou nos invocados arestos, além do mais, que:

"I — ... o objecto do recurso é constituído pela decisão recorrida.

II — Os recursos jurisdicionais são o meio de impugnação das decisões dos tribunais com vista à sua alteração ou anulação após reexame da matéria de facto e ou de direito nelas apreciadas.

[. . .] VI — Não vindo assacada qualquer ilegalidade ao acórdão recorrido, está-se perante uma situação equiparável à falta de alegação, ..., carecendo o recurso de objecto."

Por sua vez, nos também citados acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário, sumariou-se igualmente que:

"1 — Os recursos jurisdicionais constituem meios de impugnação de decisões judiciais, destinando-se a alterá-las, que não a decidir questões novas.

2 — O objecto do recurso jurisdicional para o STA, de decisão proferida pelas instâncias, em impugnação contenciosa, é aquela, ... , pelo que, nas conclusões e alegações respectivas, tem o recorrente de especificar os fundamentos por que pretende a revogação do ali decidido.

3 — Se o não fizer, ... , o recurso jurisdicional improcede necessariamente, já que tais conclusões se revelam impertinentes, não possibilitando qualquer crítica à mesma decisão." — Do acórdão de 12-05-93, processo n.º 15.478.

Ou ainda, nos termos do decidido pelo acórdão de 12-07-95, processo n.º 5.635:

"1 — Interposto recurso de uma decisão, é esta que constitui o objecto daquele, ficando o recorrente obrigado a dizer, na sua alegação, das razões da sua discordância em relação ao decidido, concluindo, resumidamente, nessa conformidade.

2 — Não tendo o recorrente procurado demonstrar o desacerto do julgado, com indicação de vício ou erro de eventualmente determinante da alteração ou anulação da decisão recorrida, o recurso terá de improceder."

Assim sendo, como efectivamente é, e vistas as alegações e conclusões do presente recurso, à luz do decidido pela sindicada decisão do TT de 2ª instância, importa, na verdade, concluir, que as questões nelas suscitadas não consubstanciam qualquer crítica ou manifestação de discordância com o decidido e respectiva fundamentação jurídica.

Porque assim, não poderão naturalmente conduzir ao resultado próprio ou típico dos recursos jurisdicionais, isto é, à revogação, alteração ou anulação do decidido, antes se revelando de todo ineficazes para produzir o desejado efeito jurídico.

É certo que ao concluir, a final, formula pedido de revogação do sindicado aresto — registe-se que, nas conclusões, essa é a única referência ao impugnado acórdão — e consequente declaração de ilegalidade total dos actos tributários impugnados e, subsidiariamente, requer lhe seja concedido agora o prazo previsto no n.º 2 do art. 91º do CIVA.

Sobre tais questões e sobre as razões da respectiva improcedência pronunciara-se bem fundamentadamente o Tribunal ora recorrido e, como se deixa convenientemente evidenciado, com o presente recurso jurisdicional o Recorrente não ataca minimamente os fundamentos daquelas pronúncias decisórias.

Pelo exposto, sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes desta Secção do STA em julgar improcedente o presente recurso jurisdicional, mantendo, consequentemente, o decidido pelo TT de 2ª Instância.

Custas pelo Recorrente, fixando a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Benjamin Rodrigues* — *Vítor Meira.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Oposição à execução. Dívidas à Segurança Social. Sua natureza. Responsabilidade subsidiária dos gerentes. Regime do DL n. 68/87, de 9/2.

Doutrina que dimana da decisão:

I — As contribuições para a Segurança Social têm a natureza de impostos especiais.

II — No domínio do art. 16º do CPCI, era ao responsável subsidiário que cabia o ónus de provar que não exercera a gerência de facto.

III — A responsabilidade do gerente, prevista no mencionado artigo, era uma responsabilidade "ex-lege", baseada num critério de culpa funcional.

IV — O Dec.-Lei n. 68/87, de 9/2, veio exigir que a administração fiscal alegasse e provasse a responsabilidade do gerente pela dívida do imposto.

V — Nesta última hipótese, e se a administração fiscal não lograsse tal prova, o gerente não era responsável por tal dívida.

VI — Quanto à responsabilidade subsidiária pelas dívidas respeitantes às contribuições para a Segurança Social têm aplicação os princípios atrás expostos.

Recurso n.º 21 491. Recorrente: António Oliveira Macedo; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. ANTÓNIO OLIVEIRA MACEDO, identificado nos autos opôs-se a uma execução fiscal que contra si reverteu.

O M.mo Juiz do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1 Instância do Porto julgou a oposição improcedente.

Inconformado com tal decisão, o oponente interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, o qual negou provimento ao recurso.

De novo inconformado com tal decisão o oponente recorreu para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

"1º O alegante foi declarado revertido no processo executivo 20/91, pendente, ao tempo, no então 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1 º Instância do Porto, por figurar como sócio-gerente da executada, sem, contudo, nem sequer ter sido alegado que o património da executada havia sido excutado ou

2º Que o alegante *exercia 'funções de administração'* na empresa, uma sociedade comercial por quotas de responsabilidade limitada,

3º Como o inculcam o disposto nos artigos 13º do C. P. Tributário e 78º, 1, do Código das Sociedades Comerciais (D. L. 262/86, de 09.02),

4º Tanto na 1.ª como 2º Instância alegou e provou a sua ilegitimidade por nunca ter exercido, de facto, a gerência,

5º Que a executada possuía, como possui, bens susceptíveis de penhora e que

6º Tais bens se encontravam, como encontram, em lugar certo e determinado. A tudo acresce que

7º A exequente que invocou o facto não provou minimamente que o revertido era responsável pelo pagamento da dívida, ainda que subsidiariamente, como lhe compete e resulta do disposto nos artigos 13º, 286º, parte aplicável, 121º do C. P. Tributário e 78º, 1, do Código das Sociedades Comerciais, o que

8º Indica que o douto Acórdão sob recurso decidiu contra lei expressa, da qual faz errada aplicação, negando direito (disposições legais invocada nestas conclusões, agora reproduzidas."

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

No mesmo sentido do improvimento do recurso se pronunciou o EPGA em seu douto parecer.

Foram colhidos os vistos legais.

Posteriormente, o recorrente fez juntar aos autos determinados documentos, através dos quais, na expressão do recorrente, "se vê que não foi expurgado o património da sociedade António Oliveira Macedo, Ld., pois vai certificada a existência de bens à data da presente oposição" e ainda que "na execução em que foi decidida a reversão não existe citação daquela sociedade comercial para que pagasse a quantia exequenda".

Ouvido sobre tal junção de documentos, o representante da Fazenda Pública defende que "a eventual existência dos bens constantes do inventário . . . só por si não prova a existência dos bens aí referidos nem o seu valor" e, por outro lado, "os bens indicados são nitidamente insuficientes para fazer face às suas dívidas".

Consta dos autos que a sociedade originária devedora foi declarada falida, estando a aguardar-se "o registo definitivo da falência na competente Conservatória e consequente arquivamento, dado não haver quaisquer bens na massa falida" documento de folhas 131, notificado às partes, que nada disseram sobre o seu conteúdo.

O EPGA mantém o seu parecer inicial.

Cumpre decidir.

2. Importa tomar posição imediata sobre a apresentação de documentos, por parte do recorrente, em sede de recurso neste Supremo Tribunal.

Dispõe o n. 1 do art. 524º do CPC:

"Depois do encerramento da discussão só são admitidos, no caso de recurso, os documentos cuja apresentação não tenha sido possível até àquele momento."

Por sua vez, o art. 727º do CPC estatui:

"Com as alegações podem juntar-se documentos supervenientes, sem prejuízo do disposto no n. 2 do art. 722º e no n. 2 do art. 729º." Da conjugação destes dois preceitos, resulta que só podem ser apresentados no Supremo Tribunal documentos supervenientes cuja apresentação não tenha sido possível até àquele momento.

Pois bem. O recorrente não alegou nem provou que não os pudesse ter apresentado antes.

Por outro lado, o inventário de folhas 116, tendente a demonstrar a existência de bens no património da sociedade primitivamente executada, já fora apresentado, embora como documento particular, nas alegações de recurso no Tribunal Tributário de 2ª Instância (folhas 26), tendo merecido pronúncia expressa por parte deste Tribunal, que não deu como provada a existência de bens da primitiva executada.

Ora, não estando nós perante uma qualquer das hipóteses previstas no artigo 722º do CPC, não é possível alterar o probatório fixado no acórdão recorrido.

3. Em sede factual as instâncias assentaram no seguinte:

"Na execução fiscal supra identificada em que é executada António Oliveira Mendes, Ld., por dívidas ao CRSS de Abril a Dezembro de 1989 e Janeiro a Agosto de 1990, foi ordenada a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários, entre eles o ora oponente". Considerou-se igualmente que não se provaram os seguintes factos:

"A primitiva executada possuísse bens, que ainda não tivessem sido excutados.

O oponente nunca tivesse exercido as funções de gerente."

4. Refere o recorrente na conclusão 7º das suas alegações de recurso:

"A exequente que invocou o facto não provou minimamente que o revertido era responsável pelo pagamento da dívida, ainda que subsidiariamente, como lhe compete e resulta do disposto nos artigos 13º, 286º, parte aplicável, 121º do C. P. Tributário e 78º, 1, do Código das Sociedades Comerciais".

Pois bem.

Estamos perante contribuições para a segurança social, como resulta do probatório.

Ora, como reconheceu o Tribunal Constitucional no seu Acórdão n. 183/96, de 14/2/96, in DR, II Série, de 23/5/96, as contribuições para a segurança social ou são impostos ou, sendo embora uma figura contributiva de outra natureza "é seguro que sempre deverão estar sujeitas aos mesmos requisitos a que aqueles se acham constitucionalmente obrigados".

Temos para nós, aliás, que tais contribuições têm hoje (após a Constituição de 1976) a natureza de impostos, "conquanto impostos especiais, independentemente de serem ou não devidas pelos trabalhadores ou pelas entidades patronais, e sem reserva alguma na última hipótese que se corresponde afinal à do caso concreto" (acórdão deste STA de 3/12/97 — rec. 21.343 — cuja doutrina subscrevemos e para cuja abundante fundamentação remetemos).

Assim sendo, como nos parece que é, temos que atender, quer ao art. 13º do DL 103/80, quer ao art. 16º do CPCI, quer especialmente ao DL 68/87, de 9/2.

Vejamos então.

Como é sabido, no domínio do art. 16º do CPCI, a responsabilidade dos gerentes ou administradores das sociedades originariamente devedores, e contra quem reverta validamente a execução, nos termos do referido normativo, pressuposta que seja assim a gerência de facto e de direito, é uma responsabilidade *ex-lege,* baseada num critério de culpa funcional, dispensando, pois, a imputação respectiva a um comportamento individual, antes se ligando ao mero exercício do cargo ou função de gerente [vide os acórdãos deste STA de 2/6/93 (rec. 15.953), de 22/9/93 (rec. 16.070), de 13/10/93 (rec. 14.606) e de 14/3/96 (rec. 19.511)].

E a responsabilidade dos gerentes abarca, quer o período em que se verificou o facto tributário, quer o período de cobrança voluntária da contribuição ou imposto (vide os já citados acórdãos de 22/9/93 e de 14/3/96, e ainda o de 2/3/95 - rec. n. 18.760 — e também o de 24/04/90 — rec. 12.124 — , in AD 355º/862). No mesmo sentido podem ver-se igualmente Ruben Anjos de Carvalho e Francisco Rodrigues Pardal (Código de Processo das Contribuições e Impostos, anotado I, 2ª Edição, 1969, pág. 133) e Alberto Xavier (Manual de Direito Fiscal, I, Lisboa, 1974, pág. 388).

Diferente é a perspectiva do referido DL n. 68/87.

Dispunha o artigo único desse diploma:

"A responsabilidade dos gerentes ou administradores de responsabilidade limitada prevista no art. 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos . . . é aplicável o regime do art. 78º do Código das Sociedades Comerciais . . ."

A grande diferença relativamente ao regime anterior é esta: a culpa funcional dos gerentes deixa de se presumir.

Deixa de haver uma responsabilidade "ex-lege".

Agora é a administração fiscal que tem de fazer prova da responsabilidade do gerente.

Na verdade, desaparecida a responsabilidade "ex-lege", decorrente do art. 16º do CPCI, inexistindo presunção legal de culpa, esta tem de ser provada, incumbindo ao lesado (Estado) provar a culpa (art. 487º, 1, do C. P. Civil).

Ora, no caso dos autos (dívidas à Segurança Social de Abril a Dezembro de 1989 e Janeiro a Agosto de 1990), a FP não logrou provar a culpa do gerente no incumprimento das contribuições em causa.

Ora, tendo as contribuições em causa a natureza de impostos, como atrás se disse, tem obviamente aplicação, à hipótese dos autos, o citado § único do DL 68/87.

Assim sendo, é óbvio que a pretensão do recorrente logra êxito.

5. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se quer a sentença proferida nos autos, quer o acórdão recorrido, julgando-se procedente a oposição e, em consequência, extinta a execução contra o recorrente.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Fonseca Limão.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Recurso judicial. Âmbito.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O recurso judicial contemplado no artigo 355º do CPT tem por objecto uma decisão.

II — Como assim, tal meio processual não pode ser utilizado para reagir contra auto de penhora.

Recurso n.º 22 756. Recorrente: Silvino Jacinto Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: o Ex.mo Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

Silvino Jacinto Silva, inconformado com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do TCA que negou provimento a recurso por si interposto de decisão do 1º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa, vem até nós, assim rematando a sua alegação de recurso:

1. Quanto ao recurso do auto de penhora de 03/IV/95, há inutilidade superveniente da lide imputável à Fazenda Pública, sendo as custas da sua responsabilidade nos termos do artº 447º, 1, do CPC (antigo), tendo havido violação do artigo 668º, 1, c) e d), do CPC.

2. O requerimento dirigido ao Ministro das Finanças, de 04/IV/95, deverá ser aceite, por manter-se a sua importância, pelo que o acórdão em recurso violou o artº 668º, 1, b), c) e d), do CPC.

Não houve contra-alegação.

O EMMP entende que ao recurso deve ser negado provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) O recorrente foi citado em 17/II/95 de que corre contra ele o processo executivo nº 1562-95/100288, por dívida de IVA referente aos anos de 1989, 90 e 91, na importância de 67.917.881$00.

B) Desta citação consta que o recorrente tinha o prazo de 20 dias a contar da citação para deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento.

C) Foi entregue com o mandado de citação cópia do título executivo.

D) Por despacho da CRF de Sintra de 22/3/95, foi ordenada a notificação do ora recorrente para, no prazo de 10 dias, prestar garantia do montante de 95.613.852$00, nos termos do artº 255º do CPT.

E) O funcionário encarregue de notificar o recorrente deste despacho foi informado que este se encontrava ausente em Espanha mas que deixara informações no sentido de garantir a dívida com o seu prédio.

F) Esta informação foi prestada por Maria de Lourdes da Luz Ferreira, a qual exibiu a caderneta do dito imóvel.

G) De imediato o funcionário procedeu ao respectivo auto de penhora, tendo-o assinado como fiel depositária a dita Maria de Lourdes.

H) A descrição do imóvel dado como garantia não coincidia com o da respectiva conservatória, por omissão de um artigo urbano e incorrecção nas áreas de logradouro.

I) Em face disso, foi efectuada correcção ao termo de penhora, lavrando-se novo auto em que o recorrente figura como fiel depositário.

J) Este auto de penhora está datado de 3/IV/95.

L) Em 3/IV/95, é lavrado despacho pelo CRF de Sintra (1ª Rep.) que declara nulo e de nenhum efeito o auto de penhora de 27/III/95, constante de fls. 11, e rectifica o auto de fls. 14 quanto à dívida exequenda.

M) O recorrente foi notificado desse despacho em 6/VI/95, na pessoa de Maria de Lourdes da Luz Ferreira.

N) Em 12/VI/95, procedeu-se a notificação com hora certa, na pessoa de Domingos Fernandes da Rosa, do conteúdo daquele despacho.

O) Em 5/IV/95, compareceu na RF de Sintra a mulher do ora recorrente, tendo exibido um documento que pretendia entregar e que era dirigido ao Ministro das Finanças, como fotocopiado a fls. 39, com o pedido de suspensão da execução, na consideração de que tinha reclamado graciosamente da liquidação de IVA e IRS de 1989, 90 e 91.

P) O dito requerimento foi rectificado por sugestão de um funcionário da RF e passou a ser dirigido ao CRF, nos termos fotocopiados de fls. 40.

Q) Nos termos do artº 323º, 1, do CPT, foi elaborado parecer técnico de avaliação em 3/IV/95, para efeito de venda do imóvel com fixação do valor respectivo em 90.000 contos.

R) Em 5/IV/95, o recorrente requereu ao CRF a suspensão da execução, nos termos do artº 255º do CPT, oferecendo como garantia os bens penhorados, por dependência do processo de reclamação graciosa de IVA e IRS dos anos de 1989, 90 e 91 que corre termos sob o nº 1562-95/100288.0 S) Em 22/III/95, foi deduzida reclamação graciosa, nos termos do artº 95º do CPT, contra a liquidação do IVA dos anos de 1989, 90 e 91.

T) O CRF não se pronunciou sobre o pedido de suspensão da execução e consequências do estatuído no artº 255º do CPT.

U) O pedido de recurso e alegações deram entrada na RF em 11/IV/95.

Exposto o quadro factual disponível, vejamos as questões decidendas, tendo bem presente que são as conclusões da alegação do recurso jurisdicional que delimitam o seu objecto e os poderes de cognição do tribunal "ad quem", sem prejuízo da possibilidade de ampliação a requerimento do recorrido (artº 684º-A do CPC) e do dever de

conhecimento de questões de conhecimento oficioso (artºs 660º, 2, e 684º, 3, do mesmo compêndio adjectivo), situações que, claramente, se não perfilam *in casu.*

A 1ª conclusão coloca a questão de saber se "quanto ao recurso do auto de penhora de 03/IV/95 há inutilidade superveniente da lide imputável à Fazenda Pública, sendo as custas da sua responsabilidade nos termos do artº 447º, 1, do CPC (antigo)".

Em sede de recurso, só se pode falar de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, para efeitos do nº 1 do artigo 447º do CPC, quando, naturalmente, há um recurso legalmente interposto.

Segundo o artigo 355º, 1, do CPT, "As decisões proferidas pelo chefe de repartição de finanças e outras autoridades de administração fiscal que afectem os direitos e interesses legítimos do executado são susceptíveis de recurso judicial para o tribunal tributário de 1ª instância, a interpor no prazo de oito dias após a sua notificação".

Daqui resulta bem claro que o recurso judicial tem por objecto, no que ao caso interessa, *uma decisão* do chefe de Repartição de Finanças.

Ora, como se vê do requerimento de interposição do recurso judicial em causa, a fls. 27, Silvino Jacinto Silva interpôs recurso do auto de penhora de 3.IV.95 e de não aceitação do requerimento de 4.IV.95.

Ao interpor recurso de "auto de penhora" utilizou, indevidamente, o meio processual previsto no invocado artigo 355º, não podendo ver arredadas as atinentes custas [devidas pela inexorável improcedência do pedido — revogar o(s) auto(s) de penhora — v. fls. 30 vº, *in fine,* a)] pelo facto de tal auto haver sido rectificado por coevo despacho do chefe da Repartição de Finanças.

É, assim, infundada a invocação do artigo 447º, 1, do CPC.

Improcede, pois, a 1ª conclusão da alegação do recorrente.

Passando à outra questão decidenda, a de saber se "o requerimento dirigido ao Senhor Ministro das Finanças, de 04/04/95, deverá ser aceite, por manter-se a sua importância", importa, desde logo, notar que estamos vinculados aos factos apurados pelas instâncias — cfr. artigos 21º, 4, 32º, 1, b), do ETAF e 167º do CPT, ainda e sobremaneira, os artigos 721º, 2, e 722º, 2, do CPC.

Ora, o que as pertinentes alíneas O) e P) do probatório nos revelam é que, em 5.IV.95, requerimento dirigido ao Ministro das Finanças, com pedido de suspensão da execução, foi rectificado (provavelmente, pela sua portadora, a mulher do ora Rct., ou por outrem a seu rogo), por sugestão de funcionário da Repartição de Finanças, passando a ser dirigido ao chefe desta.

De forma alguma é facto disponível a ocorrência de recusa de recebimento do requerimento primitivamente endereçado ao Ministro das Finanças.

Destarte, ausente o suporte factual, a segunda pretensão do Rct. não pode, efectivamente, ter acolhimento.

Quanto à invocação, no final de ambas as conclusões, do artigo 668º, 1, do CPC, para além de aí não se apontar, no concreto, de onde deriva nulidade do acórdão, é totalmente despropositada a invocação de tal preceito adjectivo, por não se compaginar, quer com as duas questões que o Rct. nos coloca para decisão, quer com os pedidos que, a final, formula na sua alegação:

"a) Absolver o recorrente do pagamento de custas;

b) Ordenar-se a aceitação do requerimento de 04/IV/95 dirigido ao Senhor Ministro das Finanças."

Por todo o exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 19999.

Assunto:

Oposição. Responsabilidade subsidiária por multas.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Em sede de responsabilidade subsidiária dos gerentes por multas, há que aplicar o princípio geral do direito sancionatório da retroactividade do regime mais favorável ao responsável.

II — Como assim, não prevendo o artigo 13º do CPT tal responsabilidade, deixou de poder ser exigido aos gerentes, a coberto do artigo 16º do CPCI, o pagamento de multas impostas à sociedade em que exerceram tais funções.

Recurso n.º 23 020. Recorrente: Augusto Álvaro Marques Duarte; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Sr. Consº Dr. Mendes Pimentel.

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

Augusto Álvaro Marques Duarte, não se conformando com a sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente a presente oposição por si deduzida contra a execução fiscal n.º 8981/94 da 1ª Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais do Porto contra si revertida, vem até nós, assim rematando a sua alegação de recurso:

«O Rct. alegou nos arts.º 10º a 13º da petição de oposição (fls. 7) que a responsabilidade subsidiária dos administradores abrange somente as dívidas provenientes de contribuições e impostos, de acordo com o expressamente preceituado no art.º 13º, 1, do CPT.

Não obstante, a sentença recorrida julgou totalmente improcedente a oposição dos autos, pelo que a execução deveria prosseguir contra o ora Rct. também para arrecadação das importâncias devidas a título de multa, taxa de justiça, papel e portes do correio.

E em momento algum apreciou a questão levantada pelo ora Rct. nos referidos arts.º 10º a 13º da petição de oposição, o que torna nula tal sentença — art.º 668º, 1, d), do CPC.

O Rct. é, na verdade, parte ilegítima na execução quanto às dívidas provenientes de multa, taxa de justiça, papel e portes de correio [arts.º 13º, 71º e 286º, 1, b), parte final, do CPT].

A responsabilidade subsidiária do Rct., como administrador da sociedade executada, pelas dívidas exequendas devia ter sido decidida à luz do regime instituído pelo CPT, nomeadamente no seu art.º 13º, 1.

E para esse regime não era irrelevante o apuramento da culpa que o Rct. teve ou não teve na insuficiência do património da executada em termos de não possibilitar a esta satisfazer as dívidas exequendas.

A verdade, porém, é que a sentença recorrida se não pronunciou sobre a aplicação ao caso dos autos da disciplina prevista no art.º 13º, 1, do CPT, preferindo fazê-lo em relação ao DL. n.º 68/87, cuja aplicação o Rct. não solicitara.

Também por isso, e de novo, a sentença recorrida é nula — artigo 668º, 1, d), do CPC.

Conhecedor, embora, da orientação dominante neste Supremo Tribunal — que não acompanha a doutrina consagrada no acórdão de 27.I.92 — sempre o Rct. tem sustentado que é ela a que melhor e mais justamente interpreta e aplica o direito em vigor, razão por que continua a insistir em que a sua responsabilidade tributária no caso *sub judice* deve ser aferida pelo regime do art.º 13º, 1, do CPT.

E porque o Rct. afastou, no caso, a presunção estabelecida na parte final do n.º 1 do art.º 13º do CPT, deveria ele ter sido declarado parte ilegítima na execução a que se opôs, por não ser responsável pelo pagamento das dívidas exequendas.

Decidindo como decidiu, a sentença recorrida violou as normas dos arts.º 13º, 1, e 286º, 1, b), parte final, do CPT, 2º do DL. n.º 154/91, de 23/IV; e é nula nos termos do art.º 668º, 1, d), do CPC.»

Contra-alegando, a Fazenda Pública pugna pela manutenção do julgado.

O EMMP levantou a questão da prescrição da dívida tributária exequenda, promovendo a audição das partes a respeito.

Veio o Rct. a informar que não efectuou o pagamento do imposto profissional em questão.

A Fazenda Pública alertou para o facto de, além de tal tributo — cuja dívida está prescrita —, estar em causa também a multa liquidada no processo de transgressão em que foi liquidado o imposto profissional, sendo que a prescrição apenas abrange este, por isso que é de manter a instância.

Corridos os vistos, ordenou o relator se solicitasse informação sobre o estado do processo executivo em referência nestes autos.

E do ofício de fls. 96 se vê que a importância de 1.785.383$00, respeitante a imposto profissional, foi declarado prescrita.

No ponto, ocorre, assim, inutilidade superveniente da lide [artigo 287º, e), 2ª Parte, do CPC, subsidiariamente aplicável].

Cabe, agora, debruçamo-nos sobre a alegada nulidade da sentença por omissão de pronúncia sobre a questão levantada pelo ora Rct. nos artigos 10º a 13º da petição de oposição — a de a sua responsabilidade subsidiária se circunscrever, de acordo com o artigo 13º, 1, do CPT, às dívidas provenientes de tributos, não de multas e custas.

Falece, no ponto, razão ao recorrente, como passamos a demonstrar.

Lê-se na sentença recorrida:

"(...) resultando a responsabilidade do oponente do artigo 16º do CPCI, este é responsável por todas as dívidas ao Estado da sociedade executada, o que engloba não só as contribuições e impostos, mas também multas e custas em que aquela tenha sido condenada."

Temos assim pronúncia expressa do tribunal "a quo" sobre a suscitada questão do âmbito da responsabilidade subsidiária do recorrente.

Destarte, não enferma a sentença em apreço do alegado vício de omissão de pronúncia.

Coisa diversa é a da bondade da solução dada a tal questão.

E, com efeito, perfila-se aqui erro de julgamento, como se verá de seguida.

Segundo o artigo 16º do CPCI, a responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes abarcava «contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado».

Esta responsabilidade subsidiária por multas desapareceu com a entrada em vigor, em 1.VII.1991, do Código de Processo Tributário.

Com efeito, o artigo 13º deste compêndio adjectivo circunscreve a responsabilidade dos «administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam (ainda que somente de facto — artigo 52º, 1, da lei n.º 52-C/96, de 27/XII) funções de administração» a contribuições e impostos.

É certo que, depois, o DL. n.º 394/93, de 24/XI, inseriu na RJIFNA norma respeitante à responsabilidade daqueles por multas e coimas (artigo 7º-A).

Porém, entre a data da entrada em vigor do CPT e a de tal decreto-lei inexistia preceito que consagrasse a sua responsabilidade subsidiária por multas.

Ora, como se refere no acórdão desta Secção de 26 de Maio último, rec. n.º 20.653, "sendo a norma do artigo 16º do CPCI, no que concerne à reversão por dívidas de multa, uma norma de cariz sancionatório, à face do princípio constitucional da aplicação retroactiva da lei mais favorável deveria aplicar-se o regime legal global resultante do CPT, que deixou de exigir qualquer quantia com carácter de sanção a pessoas que se encontravam em idêntica situação".

Assim não o tendo entendido, a sentença recorrida não pode, no ponto, manter-se.

Temos, pois, que o oponente não responde, ora, quer pelo imposto profissional, quer pela multa, para cuja cobrança coerciva foi instaurada a execução em referência nestes autos.

E, logicamente, se por eles não responde não há que assacar-lhe responsabilidade pelas custas do processo de transgressão em que tais tributo e multa foram judicialmente fixados.

Termos em que, e pelo exposto, se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se, na forma apontada, a oposição procedente, por isso que extinta a execução em foco.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Recurso n.º 23 123. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

1. Neste concurso de credores a Sra. Juíza a quo proferiu sentença onde graduou os créditos que se apresentaram a concurso da seguinte forma:

1.º O crédito exequendo de contribuição autárquica e juros de mora de dois anos.

2.º O crédito exequendo e juros de mora de três anos.

3.º Os juros de mora excedentários à garantia hipotecária.

Posteriormente ao trânsito desta sentença e à elaboração da respectiva conta a CGD dirigiu àquela Ilustre Magistrada o requerimento de fls. 41 e 42, solicitando a rectificação desta na parte que se referia à rubrica de «crédito juros excedentários», visto que, em seu entendimento, nela não se tinha considerado a totalidade dos juros que eram devidos.

Tal reclamação motivou a prestação da informação de fls. 43, onde o Sr. Contador emitiu opinião no sentido do deferimento daquela reclamação, uma vez que «na realidade foram contados apenas dois anos de juros de mora, quando deveriam ter sido quatro anos e quarenta e cinco dias, que é o tempo que vai para além dos três anos até à data da venda».

Pronunciando-se sobre aquele requerimento a Sra. Juíza *a quo* proferiu o despacho recorrido que é do seguinte teor:

«Em face da informação que antecede e atento que o crédito é garantido é garantido pelas hipotecas e penhora sobre o imóvel objecto da venda, os juros que competem são os seguintes:

Da hipoteca — juros de 3 anos à taxa hipotecária;

Da penhora — juros de 2 anos à taxa contratual, excedentários garantidos pela hipoteca e caso haja produto da venda ainda para fazer pagamentos.

O cálculo é feito aplicando as taxas de juros sobre o capital em divida e não aplicando o cálculo monetário que a exequenda apresenta, na medida em que este cálculo pecuniário do alegado juro diário não corresponde ao juro simples mas a outro, como resulta de simples operação aritmética.

Na sentença o prazo prescricional de 5 anos vem reconhecido, pelo que os juros de mora excedentários à garantia hipotecária, cobertos pela garantia da penhora só vão até à data da venda sem prejuízo do total dos 5 anos.

Tudo sem prejuízo do valor depositado das rendas.

Neste sentido rectifique-se a conta com observância dos 5 anos de juros, nos termos referidos.»

Inconformada com este despacho a CGD dele vem apresentar recurso onde formula as seguintes conclusões:

1ª A sentença de verificação e graduação de créditos graduou em 1.º lugar o crédito por dívida de contribuição autárquica e juros de mora de dois anos, em 2.º o crédito exequendo e juros de mora de três anos e em 3.º lugar os juros de mora excedentários à garantia hipotecária, não estabeleceu qualquer limite temporal para os juros de mora nem alterou o montante diário dos juros vincendos.

2ª O douto despacho de que ora se recorre, ao fixar o limite temporal de 5 anos para os juros de mora e ao estabelecer que os juros incidem apenas sobre o capital, altera a sentença de verificação e graduação de créditos, e ao fazê-lo viola o comando contido no art. 666º do CC.

3ª O despacho recorrido ao limitar os juros a 5 anos, viola o disposto no art. 822º do CC e art. 693º do mesmo diploma. Mas, sempre se dirá que a capitalização dos juros e a prescrição não são de conhecimento oficioso.

4ª A CGD instaurou a execução e os executados regularmente citados, não vieram deduzir oposição nem de qualquer modo invocaram a prescrição da dívida exequenda nem se opuseram à capitalização dos juros.

5ª O Sr. Juiz *a quo* ao conhecer oficiosamente da prescrição dos juros e da capitalização, viola flagrantemente os comandos contidos nos arts. 303º do CC e 259º do CPT.

6ª O despacho recorrido viola os comandos contidos nos arts. 666º do CPC e 303º e 822º do CC e 259º do CPT.

7ª Há, pois, que ordenar a substituição do despacho recorrido por um outro que mantenha a douta sentença de verificação e graduação de créditos e ordene que os pagamentos se façam do seguinte modo: as custas quer da execução quer da graduação saem precípuas; 1.º o crédito da C. A. e juros com o limite de dois anos; 2.º o crédito exequendo que frui de hipoteca, com o limite do capital e juros contados nos moldes e valores preconizados na nota de débito que serviu de base à instauração da execução.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.mo Sr. Procurador Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por entender que a Sra. Juíza *a quo* no despacho recorrido modificou a sentença de fls. 12, o que não podia fazer, já que os seus poderes jurisdicionais estavam esgotados.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Como decorre do relato que antecede a única questão que se coloca neste recurso é a de saber se, proferida uma sentença, o julgador pode alterar ou modificar a sua decisão.

Esta questão encontra resposta directa no art. 666º do CPC, onde se diz que «proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do Juiz quanto à matéria da causa». Todavia, e apesar disso, é-lhe lícito «rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas existentes na sentença e reformá-la nos termos dos artigos seguintes». — vd. seus n.º 1 e 2.

Do que se prescreve neste dispositivo resulta claramente o princípio de que o Juiz está impedido, por sua iniciativa ou por solicitação alheia, de alterar a sentença que proferiu.

A justificação deste princípio, como ensina o Prof. J. A. dos Reis, encontra o seu suporte em razões doutrinais e pragmáticas.

A razão doutrinal têm a ver com o dever — o dever jurisdicional — que recai sobre o Juiz e que este cumpre quando profere a sentença. «E como o poder jurisdicional só existe como instrumento destinado a habilitar o Juiz a cumprir o dever que sobre ele impende, segue-se, logicamente, que uma vez extinto o dever pelo respectivo cumprimento, o poder extingue-se e esgota-se.»

«A razão pragmática consiste na necessidade de assegurar a estabilidade da decisão jurisdicional. Que o Tribunal superior possa, por via de recurso, alterar ou revogar a sentença ou despacho é perfeitamente compreensível; que seja lícito ao próprio Juiz reconsiderar e dar o dito por não dito, é de todo em todo intolerável, sob pena

de se criar a desordem, a incerteza e a confusão. Claro que, em julgamentos futuros, o Magistrado pode sustentar e adoptar doutrina jurídica diferente da que tinha estabelecido. Mas, no mesmo processo, a decisão que proferir *vincula-o.*» — CPC, Anotado, vol. V, pg. 127.

Contudo, como também já se disse, o princípio da extinção do poder jurisdicional após a prolação da sentença comporta excepções, visto que não obsta a que o Juiz possa rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas e reformar a sentença quanto a custas. — vd. arts. 666º a 669º do CPC.

Será que a Sra. Juíza *a quo* ao proferir o despacho recorrido se limitou a rectificar erros materiais ou a esclarecer dúvidas e, portanto, actuou dentro da legalidade, ou pelo contrário, será que a mesma ultrapassou estes limites, e violando o apontado princípio, cometeu um acto ilegal?

3. Se bem analisarmos de imediato se constata que aquela Ilustre Magistrada, na sequência de reclamação da Recorrente relativa ao modo como a conta foi elaborada e da informação sobre o assunto foi prestada pelo Sr. Contador, proferiu uma decisão, onde, a pretexto da indicação do modo como a conta deveria ser elaborada, alterou o que havia sido decidido na sentença de graduação de créditos de fls. 12 e segs.

Com efeito, uma atenta observação leva-nos a concluir que naquela sentença os juros excedentários à garantia hipotecária foram considerados na sua totalidade («os juros não abrangidos pela garantia hipotecária são-no pela garantia da penhora, até à data da venda» escreveu-se na sentença), e assim graduados, como também nos permite a conclusão de que nenhuma indicação fora dada acerca do modo como a sua contagem se devia fazer.

Se assim é nada consentia que essa decisão pudesse ser alterada.

No entanto, e apesar disso, o que foi decidido nessa sentença veio, de facto, a ser alterado pelo despacho recorrido, visto neste se ter determinado, contrariando o que anteriormente se decidira, que os juros devidos se limitavam a cinco anos e se ter indicado o modo como o seu cálculo devia ser feito.

E esta decisão não pode, de nenhum modo, ser vista como um esclarecimento de dúvidas que porventura pudessem pairar sobre aqueles juros e a sua contagem, visto a sentença ser clara e ninguém ter suscitado dúvidas sobre ela.

Ou seja, o despacho recorrido configura uma nova decisão, modificativa da anterior, proferida num momento em que o poder jurisdicional do julgador já se tinha esgotado.

E se assim é trata-se de uma decisão que, porque violadora do princípio da extinção do poder jurisdicional do Juiz acima caracterizado, não pode ser mantida.

Termos em que os Juízes que compõem este Tribunal acordam em conceder provimento ao recurso e, revogando o despacho recorrido, em ordenar que a conta seja elaborada de acordo com o que se fixou na sentença de fls. 12 e segs.

Sem custas.

Lisboa, 8 Julho de 1999. — *Alberto Costa Reis* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Oposição. Contribuição Industrial. Grupo B. Prescrição da obrigação. LGT.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A Lei Geral Tributária reduziu para oito anos o prazo prescricional, contando-se tal prazo, para os impostos abolidos, independentemente de suspensões ou interrupções (artº 5 nº 2 do DL 398/98).

II — Respeitando a execução a uma dívida de contribuição industrial - grupo B de 1980, deve tal dívida ser declarada prescrita com extinção da execução.

Recurso n.º 23 269. Recorrente: Tricontinental Editora, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. Vítor Meira.

Tricontinental Editora, Lda, deduziu oposição à execução que lhe fora instaurada relativa a dívidas de contribuição industrial do ano de 1980, tendo a mesma sido julgada improcedente pelo Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa.

Dessa decisão, com a qual se não conformou, interpôs o oponente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua anulação.

Formulou as seguintes conclusões:

1ª. A recorrente só tomou conhecimento da liquidação de Contribuição Industrial de 1980, no âmbito do processo de execução fiscal.

2ª. Por esse facto, não pode nem reclamar nos termos do artigo 70º do Código da Contribuição Industrial, nem impugnar a referida liquidação nos termos do artigo 5º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, porque o prazo de apresentação, quer da reclamação, quer da impugnação, já tinha ocorrido.

3ª. Nessa medida, entende a recorrente que a apresentação de oposição constitui o meio idóneo para se defender de um comportamento irregular e ilegal por parte da Administração Fiscal.

4ª A douta sentença recorrida ao não aceitar a oposição como o meio idóneo para reagir ao processo de execução infrigiu o disposto na alínea *g*) do nº 1 do artigo 286º do Código de Processo Tributário.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

A Exma. magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal foi de parecer de que a dívida era já insusceptível de cobrança coerciva pelo decurso do prazo prescricional, o que levaria à extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Na sentença recorrida vem dado como provado o seguinte:

a) A execução fiscal nº 9489/86, foi istaurada pelo ex-5º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, por dívida proveniente de Contribuição Industrial — Grupo B de 1980, da sociedade oponente, no montante de 1.291.813$00.

b) A oponente foi citada em 25-10-89 no referido processo executivo e deduziu oposição em 8-11-89.

Cumpre pois apreciar desde já se ocorre ou não a prescrição da dívida exequenda, como vem referido pelo Ministério Público.

A dívida em causa respeita a contribuição industrial — grupo B de 1980 e não se encontra paga.

O prazo de prescrição da dívida passou a ser de oito anos, começando a contar-se, nos termos do artigo 48º nº 1 da Lei Geral Tributária, nos impostos periódicos, a partir do ano em que se verificou o facto tributário (ou desde o início do ano seguinte na terminologia do artigo 34 do CPT). Tal prazo, nos termos do artigo 5º do DL 398/98 que aprovou a LGT, aplica-se aos impostos já abolidos à data da sua entrada em vigor, contando-se todo o tempo decorrido, independentemente de suspensões ou interrupções de prazo. A contribuição industrial foi abolida pelo artigo 3º nº 1 do DL 442-B/88, de 30 de Novembro. Sendo a contribuição em causa de 1980 dúvidas não restam de que se encontra largamente esgotado o prazo prescricional pelo que a dívida se encontra prescrita, o que se declara.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em julgar extinta a execução por prescrição, declarando-se finda a presente oposição por inutilidade superveniente da lide.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Vítor Meira* (Relator) — *António Pimpão — Brandão de Pinho.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é o que recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte de sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

2 — Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem *a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*

3 — A resolução da questão de saber em se existe uma autorização prévia do Ministro das Finanças para os efeitos previstos no n.º 3 do art. 110.º do C.P.T. envolve actividade no domínio da fixação da matéria de facto.

Recurso n.º 23 289. Recorrente: Miguel Ângelo Martins Monteiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — MIGUEL ÂNGELO MARTINS MONTEIRO, JOAQUIM ALBERTO SANTOS MONTEIRO E CLARA MARIA DUARTE MARTINS deduziram oposição à execução fiscal n.º 1047230, que contra eles move a Caixa Geral de Depósitos.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou improcedente a oposição.

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

I — O art. 9º n.º 4 do D.L. 287/98 de 20/8 substitui o disposto no art. 61º n.º 1 do D.L. 48.958 de 5/4/69 no que respeita ao regime da força executiva dos títulos emitidos pela Caixa Geral de Depósitos.

II — Nesses normativos apenas se estatui acerca do conteúdo das relações jurídicas correspondentes, pelo que são de aplicação imediata e abrange esta relação jurídica concreta, nos termos do disposto no art. 12º n.º 2 do CC.

III — Para ter força executiva e cumprir os requisitos legais resultantes do disposto no art. 249º, n.º 1, a) e 110º n.º 8 do CPT a concreta certidão, por ser assinada por um chefe de um serviço de um dos serviços da entidade emissora, no caso a Caixa Geral de Depósitos, careceria de prévia autorização do Ministro das Finanças.

IV — Para ter força executiva e cumprir os requisitos legais resultantes do disposto no art. 249º, n.º 1, d, do CPP e art. 9º n.º 4 do D.L. 287/93, de 20/8, deveria o título executivo ser integrado por documentos que titulassem actos ou contratos realizados pela Caixa Geral de Depósitos que lhe conferissem direito de crédito e, ainda, que esses documentos tivessem sido assinados pelos devedores ou, no caso concreto, pelos seus representantes legais.

V — A falta de requisitos é do conhecimento oficioso e integra o fundamento da alínea h) do art. 286º do CPT.

VI — A indicação na certidão do título executivo dos pais do menor titular da conta na qualidade de representantes legais daquele, determina que estes pessoalmente e por si não são titulares de qualquer relação jurídica que envolva a Caixa e, por isso, não figuram como devedores.

VII — Os actos praticados pelos representantes produzem efeitos apenas na esfera jurídica do representado.

VIII — A esfera jurídica dos pais enquanto representantes legais do filho menor não é afectada pelos actos por si praticados nessa qualidade porque as consequências desses actos apenas se repercutem na esfera jurídica do filho menor.

IX — Os pais não são responsáveis por dívidas que tenham sido originárias por actos cujos efeitos se repercutem apenas na esfera jurídica do seu filho menor por terem sido praticados como legais representantes deste.

X — Não figurando no título e não sendo responsáveis pelo pagamento da dívida os pais do menor carecem de legitimidade para a execução.

XI — Tal ilegitimidade integra o fundamento da alínea b) do art. 286º do CPT.

XII — A decisão que se pronuncia acerca das questões pendentes levantadas pelas partes ou de conhecimento oficioso, deixa de se pronunciar acerca daquilo sob que devia pronunciar-se.

XIII — Uma decisão que viole esta norma é nula.

A Fazenda Pública pronunciou-se no sentido do não provimento do recurso.

A Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta emitiu douto parecer em que suscitou a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia, por, em suma, a recorrente, na matéria contida nas conclusões III e X referir factos não estabelecidos nem considerados na decisão recorrida.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre a questão prévia referida, apenas os oponentes se pronunciaram, defendendo, em suma, que não pretendem que seja alterada a matéria de facto.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

2 — Na sentença recorrida deu-se como assente, essencialmente, a seguinte matéria de facto:

a) Pela C.G.D., em 26-8-93 foi instaurada na 2.ª R.F. de Sintra a execução fiscal n.º 104723.0/93 contra Miguel Ângelo Martins Monteiro, Joaquim Alberto Santos Monteiro e Clara Maria Duarte Martins por dívida resultante do saldo negativo da conta n.º 12021-800 e juros de mora no montante de 943 018$00;

b) A referida conta bancária foi aberta em nome do então menor Miguel Ângelo Martins Monteiro e era movimentada pelos seus pais Joaquim Alberto Santos Monteiro e Clara Maria Duarte Martins e o saldo negativo resultou do levantamento de 185 000$00 em 16-9-85 a coberto do depósito, em 10-9-85, do cheque número 0401323003 emitido sobre a conta número 131/80004343.8 do B.P.S.M. que foi devolvido por falta de provisão em 25-9-85;

c) Os oponentes foram citados no referido processo executivo em 21-9-93 e apresentaram petição de oposição em 13-10-93.

3 — Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do art. 3.º da L.P.T.A. deve preceder o de qualquer outra questão.

O art. 32.º, n.º 1, alínea b), do E.T.A.F. estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo (antes da instalação deste Tribunal, a competência era atribuída ao Tribunal Tributário de 2ª Instância) para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1, do art. 32.º

Em consonância com esta norma, o art. 167.º do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109.º, n.º 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.).

4 — O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum,* que não pelo *quid decisum,* pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 — No caso dos autos, os recorrentes, embora levem às conclusões das alegações essencialmente questões de direito, incluem na conclusão III, que corresponde ao afirmado no ponto V das alegações, uma afirmação implícita de um facto que não foi dado como provado na decisão recorrida.

Na verdade, os recorrentes referem aí que a certidão que constitui o título executivo, assinada por um chefe de um serviço da Caixa Geral de Depósitos, para ter força executiva *«careceria de prévia autorização do Ministro das Finanças»,* afirmação esta que se prende com o requisito previsto no n.º 3 do art. 110.º do C.P.T., norma esta que expressamente invocam.

Ao fazerem tal afirmação, no contexto referido, os recorrentes estão a afirmar, implicitamente, que tal autorização não existiu no caso dos autos.

Na decisão recorrida não se dá como provado que não exista tal autorização prévia.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tal facto para decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41º, n.º 1, alínea a) do ETAF e artigo 167º do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 47.º, n.º 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário), para o qual os recorrentes poderão requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Custas pelos recorrentes, com 15.000$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º, § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa,* (Relator). — *Ernâni Figueiredo — Mendes Pimentel.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Sisa. Trespasse de concessão. Incidência real.

Doutrina que dimana da decisão:

A transferência, para um particular, de poderes públicos, relativos à actividade de "catering", recebidos de um outro a quem haviam sido concedidos por pessoa colectiva de direito público, constitui trespasse de concessão passível de sisa, nos termos do artº 2º nº 1 § 1º do respectivo código.

Recurso n.º 23 295. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Gate Gourmet Portugal - Serv. Catering Ldª; Relator: Ex.mo Cons.º Dr. Fonseca Limão.

A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Faro, que julgou procedente a impugnação deduzida por Air Atlantis Catering, S.A. contra a liquidação do imposto de sisa e juros compensatórios, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1. Estamos perante uma verdadeira concessão de exploração de bens do domínio público de circulação do Estado, em que a concedente — Ana — Aeroporto e Navegação Aérea E.P. — outorga no uso de poderes do Estado que lhe foram conferidos pelo Decreto-Lei nº 246/79 de 25 de Julho e artº 34º do respectivo Estatuto, tendo por isso que qualificar-se como concessão feita pelo Estado para efeitos do nº 1 do § 1º do artigo 2º do CMSISSD.

2. A transmissão desta concessão, pela concessionária, seja qual for o título por que se opere, preenche aquela norma de incidência, porquanto a expressão trespasse aí referida, não se cinge unicamente ao trespasse do estabelecimento, mas tão-só à transferência da concessão.

3. Essa transferência representa neste caso uma cessão da posição contratual por via de um contrato administrativo.

4. Da análise deste contrato conclui-se que o seu objecto é sem margem para dúvidas e cedência da exploração objecto da licença de ocupação nº 10/87/AFR outorgada pelo Conselho de Gerência da Ana, EP.

5. Perante tais evidências, entendemos estar em presença de uma situação subsumível na regra de incidência especialmente prevista no artigo 2º § 1º, nº 1 do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

Sem contra-alegações subiram os autos a este S.T.A. onde o Ex.mo Magistrado do MºPº opinou pela procedência do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

"1 — Por carta registada com aviso de recepção datada de 29/3/94, a Air Atlantis Catering, S.A., foi notificada para pagar a quantia de 47.612.866.00, sendo 28.993.232.00 de imposto de sisa referente ao trespasse de uma concessão feita pelo Estado e o restante referente a juros compensatórios.

2 — Na origem da liquidação está uma visita de fiscalização feita à Air Atlantis Catering, S.A., em resultado da qual foi feita a informação cujo teor consta do documento junto a fls. 79/80, datado de 15/02/93 e que aqui se dá por reproduzido.

3 — Com base na informação referida a Repartição de Finanças do Concelho de Faro procedeu à liquidação da sisa e juros compensatórios, donde resultou a quantia global referida em 1.

4 — Sob a epígrafe "Licença de Ocupação nº 10/87/AFR, datada de 12/6/87, a ANA, EP e os representantes legais da SAAL - Sociedade Abastecedora de Aeronaves, Limitada, subscreveram o documento cujo teor consta de fls. 81/92 e se dá aqui por reproduzido.

5 — Em 2/6/89, os representantes legais da SAAL e os administradores da Air Atlantis, S.A., subscreveram o documento cujo teor consta de fls. 93/99, que aqui se dá por reproduzido.

6 — Em 7/7/89, os representantes legais da SAAL, Ldª, os administradores da Air Atlantis, S.A. e o concelho de gerência da ANA EP subscreveram o documento cujo teor se encontra a fls. 114/115, que aqui se dá por reproduzido.

7 — Em 6/6/90, entre a Air Atlantis S.A. e a Air Atlantis Catering foi celebrado um contrato conforme documento junto a fls. 100/102, cujo teor se dá por reproduzido.

8 — Em 17/8/90, os representantes da Air Atlantis Catering S.A., da Air Atlantis, S.A., e da Ana, E.P., subscreveram o documento cujo teor consta de fls. 104/106, que aqui se dá por reproduzido.

9 — A liquidação da sisa e juros compensatórios reporta-se ao contrato de 6/6/90, celebrado entre a Air Atlantis, S.A. e a Air Atlantis Catering S.A.".

Iluminando a matéria factual, temos o seguinte quadro:

Através da denominada licença de ocupação nº 10/87/AFR foi concedida pelo ANA à SAAL a exploração, no Aeroporto de Faro, da actividade de prestação de serviços de aprovisionamento de Aeronaves com fornecimento de refeições, bem como a ocupação de uma área de 7.200m2, situada naquele Aeroporto, destinada à implantação de edificação com vista ao exercício daquela actividade.

Em 2/6/89, a SAAL promete ceder à Air Atlantis e esta promete adquirir a posição contratual emergente da dita licença bem como os direitos sobre um imóvel que aquele havia construído naquela área e ainda outros bens afectos à referida actividade.

A denominada licença de ocupação foi transferida em 7/7/89 para a Air Atlantis S.A. através do título que constitui fls. 114/115, subscrito pela SAAL, pela Air Atlantis S.A. e pela ANA.

Por seu turno, em 6/6/90, a Air Atlantis S.A. cedeu à Air Atlantis Catering e esta aceitou a exploração objecto da dita licença, os direitos sobre o imóvel e vendeu-lhe alguns bens de equipamento afectos à actividade de *catering*.

A questão a decidir consiste em saber se a "operação", efectuada em 6/6/90, é passível de sisa, sabido como é que o respectivo código a ela sujeita os trespasses de concessões feitas pelo Estado para a instalação de empresas industriais de qualquer natureza.

A Ana — Aeroportos e Navegação, empresa pública, foi criada pelo D.L. nº 246/79, de 25/7, e qualificada de pessoa colectiva de direito público, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, exercendo os poderes e prerrogativas conferidas por lei e pelo seu estatuto, detendo poderes do Estado quanto ao licenciamento e concessão para utilização do domínio público aeroportuário afecto às suas actividades, podendo praticar todos os actos respeitantes à execução, modificação e extinção da licença ou concessão.

E foi no uso de tais poderes que, através da denominada licença de ocupação, concedeu à S.A.A.L. a exploração da actividade de prestação de serviços de aprovisionamento de aeronaves com fornecimento de refeições, bem como o direito de ocupar a dita área.

Estamos aqui perante uma concessão de serviço público, pois que, através dela, a ANA, pessoa colectiva de direito público, permitiu a um particular, no caso, a SAAL, o exercício temporário, por sua conta e risco, de direitos que lhe eram exclusivos (v. Marcello Caetano, Man. Dir. Ad., 8ª ed., págs. 1016 e seguintes).

E quando a S.A.A.L. transferiu para a Air Atlantis S.A. os poderes que havia recebido da ANA, mais não está que a efectuar um trespasse de concessão e, porque assim, passível de sisa, conforme foi decidido por este S.T.A., através do acórdão de 5/5/89, rec. 23256.

E, igualmente, estamos perante um trespasse de concessão, independentemente do "nomen juis" que lhe tenha sido dado, quando, em 6/6/90, a Air Atlantis S.A. cede à Air Atlantis Catering os poderes que havia recebido da SAAL.

Assim, mostrando-se assente o trespasse de concessão e não sofrendo dúvidas que a actividade de aprovisionamento de aeronaves com fornecimento de refeições é industrial, pois assim é de qualificar, para o efeito que nos ocupa, toda a que tendo carácter empresarial vise o lucro (v. Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, CSISSD, 2ª ed. pág. 44), forçoso é concluir pelo preenchimento da norma da incidência constante do artº 2º § 1º nº 1 do Código da Sisa, sendo devido o respectivo imposto.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e em julgar improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, porém, apenas na 1ª Instância, fixando-se a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 23 320. Recorrente: Vítor Manuel Rodrigues França; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. VÍTOR MANUEL RODRIGUES FRANÇA, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, a liquidação de IRS relativa ao ano de 1990.

O Mmº Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformado com esta decisão, o impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo que, porém, negou provimento ao recurso.

De novo inconformado com esta decisão, o impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas conclusões de recurso:

A) As gratificações recebidas pelo recorrente, ofertadas por terceiros frequentadores da sala de jogo, não assumem a forma de retribuição de serviço ou trabalho prestado pelo funcionário do casino ao cliente.

B) A gratificação é um negócio jurídico unilateral que decorre da espontânea vontade do gratificante e sem que, quanto a ela, nenhuma relação jurídica ocorra entre a entidade concessionária de jogo e esse mesmo gratificante.

C) O seu enquadramento no art. 2º, n. 3, alínea h) do CIRS é inadequado pois que lhe faltam todos os elementos essenciais para que se possam considerar remunerações de trabalho por conta de outrem ao abrigo de contrato de trabalho ou outro equiparado.

D) Pelo que, ao incluí-la no CIRS, o legislador ordinário extravasou os limites da lei n. 106/88, de 17/9, criando um imposto não previsto naquela Lei de Autorização Legislativa, e incorrendo assim em inconstitucionalidade material por violação do art. 115º, n. 2, e art. 168º, n. 2, da Constituição da República.

E) Não está definida no CIRS com coerência sistemática a tipicidade referente à liquidação e cobrança daquelas gratificações uma vez que o próprio legislador ordinário as exclui no sistema de retenção na fonte, sistema este que constitui «pedra angular» da arrecadação do imposto pelo Estado.

F) Incorreu por isso o legislador ordinário em violação do art. 106º, nºs. 2 e 3, da Constituição, porquanto deve ser a lei a criar e definir os elementos essenciais do imposto.

G) O art. 2º n. 3 alínea h) do CIRS é uma verdadeira lei medida, uma vez que o seu âmbito de aplicação se circunscreve unicamente aos profissionais de banca dos casinos.

H) Não corresponde à verdade que os demais profissionais que auferem gratificações também eles sejam objecto de tributação, e isto porque os profissionais da banca são os únicos que têm regulado de forma visível, e assim controlável administrativamente, um sistema de distribuição de gratificações.

I) Não pode o Estado basear a injusta distribuição da carga tributária na sua própria incapacidade para controlar todas as situações da vida económica e social ou na crença da espontaneidade de cumprimento do dever fiscal pelos incontroláveis.

J) Da aplicação do art. 2º n. 3 alínea h) do CIRS resulta um tratamento desigual de pessoas que possuem capacidade tributária decorrente de realidades iguais, pelo que, na sua aplicação, ele se demonstra discriminatório para um grupo objectivamente delimitado de contribuintes.

L) O art. 2º n. 3 alínea h) é materialmente inconstitucional porque violador do princípio da igualdade, com consagração no art. 13º da CRP, e do princípio da equidade, enquanto valor ético de cariz supra-constitucional.

M) As gratificações são consideradas rendimentos da categoria A para efeitos tributários, mas completamente irrelevantes para efeitos de desemprego e segurança social, despedimento e indemnização por acidentes de trabalho.

N) Assim, o art. 2º n. 3 alínea h) do CIRS enferma de inconstitucionalidade material, porque violador do princípio da justiça do sistema decorrente dos artºs. 2º e 260º da Constituição.

O) As gratificações não se incluem no âmbito de incidência do art. 2º n. 3 alínea c) do CIRS uma vez que:

OA — Esta norma pressupõe que os benefícios ou regalias que nela caiam são auferidos, ao contrário do que acontece no caso *sub judice,* em razão de uma relação de autoridade ou dependência económica entre quem as recebe e quem as disponibiliza, e

OB — Se estivesse na «mens legislatoris» a inclusão das gratificações ofertadas por terceiros na norma de incidência que é a alínea c) do n. 2 do art. 3º do CIRS certamente que o legislador não iria pecar pela redundância de acrescentar a alínea h) do mesmo artigo, uma vez que tal seria pura e simplesmente desnecessário violando, inclusive, um princípio de economia dos actos legislativos.

P) Neste contexto verifica-se que o Meretíssimo Juiz de Direito do Tribunal *a quo* ao declarar a improcedência do recurso, consagrando a legitimidade do art. 2º, n. 3, alínea h) do CIRS violou o art. 68º do CIRS, os artºs. 115º, n. 2, 168º, n. 2, 106º, nºs. 2 e 3, 13º, 2º e 260º, todos da CRP, Lei 106/88, de 17/9, e, por errónea interpretação, violou ainda o art. 2º, n. 3, alínea c) do CIRS.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto que se deu como assente no acórdão recorrido:

2.1. O impugnante exerce as funções de empregado no casino da Figueira da Foz, sendo trabalhador por conta de outrem.

2.2. Auferindo, em consequência, «rendimentos de trabalho dependente».

2.3. Foi o rendimento colectável do impugnante, respeitante ao ano de 1990, alterado oficiosamente.

2.4. Acrescentando-se ao rendimento colectável declarado as gratificações recebidas de terceiros, que não a entidade patronal, mas frequentadores do casino, como os autos evidenciam.

2.5. O recorrente reclamou para a Comissão de Revisão a que alude o art. 68º do CIRS da fixação do rendimento colectável pelo chefe da repartição de finanças com fundamento na não sujeição a imposto das gratificações mencionadas no ponto antecedente deste quadro fáctico, havendo-lhe sido indeferida.

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

A questão a resolver prende-se com a tributação ou não das gratificações auferidas pelos empregados da banca dos casinos.

O Tribunal Constitucional, em sede de fiscalização abstracta de constitucionalidade, já emitiu pronúncia sobre a alegada inconstitucionalidade da norma em causa — art. 2º, 3, h), do CIRS.

E conclui que a norma em questão não sofre de inconstitucionalidade, quer formal, quer material.

O acórdão do Plenário do dito Tribunal, para o qual se remete, vem publicado no DR-2ª Série, n. 235, de 10/10/97, merecendo obviamente a nossa concordância.

Citam-se apenas as conclusões, respeitantes aos dois itens atrás referidos.

Escreveu-se quanto ao primeiro ponto (inconstitucionalidade formal):

«... Não subsiste assim a argumentação deduzida pelo Provedor de Justiça que, não obstante reconhecer no IRS *um imposto geral sobre o rendimento,* sustenta não serem as gorjetas subsumíveis aos rendimentos tipificados no artigo 1º do respectivo Código.

Ou seja, não se considera que a tributação desses rendimentos seja susceptível de afectar os limites da extensão da autorização legislativa.

Os contornos da delimitação e condicionamento do âmbito das leis de autorização têm sido objecto da jurisprudência deste Tribunal, que os vem definindo numa linha discursiva segundo a qual o *objecto* da autorização constitui o elemento enunciador da matéria sobre que a autorização versa, a *extensão* específica, a amplitude das leis autorizadas e pelo *sentido* se fixam os princípios base que hão-de orientar o Governo na elaboração destas últimas (cf. v.g. os Acórdãos nºs 70/92, 358/92 e 213/95).

Cabendo, assim, à extensão da autorização especificar os aspectos da disciplina jurídica da matéria objecto do exercício dos poderes delegados, não se tem esta por desrespeitada pela iniciativa do Governo, nomeadamente por exorbitar o programa e o conjunto de directrizes proposto pela autorização legislativa.»

E, no tocante à alegada inconstitucionalidade material, por violação do princípio constitucional da igualdade, escreveu-se aí nomeadamente o seguinte:

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

a ausência de tributação implicaria em relação ao universo de todos os contribuintes.

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

Assim, não se interpreta o princípio da igualdade em termos que se projectam na não tributação de alguém porque outrem, em situação de igual incidência, não é tributado por dificuldades técnicas de aplicação da lei.»

Do que vai dito, resulta que improcedem as conclusões A) a D) e G) a L) das conclusões das alegações de recurso.

Por outro lado, o facto de a lei não consagrar a retenção na fonte das gorjetas não viola o princípio da tipicidade previsto na Constituição.

Na verdade, a retenção na fonte tem a ver com a agilização da cobrança do imposto e, na perspectiva de o contribuinte, não descontando logo o valor do imposto, mas arrecadando-o para si, se colocar em dificuldade óbvia de efectuar o pagamento de uma só vez. Demais que o imposto deve ser entregue nos cofres do Estado em prazo muito curto — vide art. 91º, n. 3, do CIRS.

Acresce ainda dizer que, nos termos do n. 3 do art. 92º do CIRS, na redacção do DL 206/90, de 26/6, era possível a retenção na fonte das gratificações referidas na alínea h) do n. 3 do art. 2º do CIRS, a solicitação do interessado.

Improcedem assim igualmente as conclusões E) e F) das ditas alegações de recurso.

Não ocorre igualmente a alegada violação do «princípio da justiça do sistema decorrente dos artºs. 2º e 260º da Constituição», por alegadamente tais gratificações serem «irrelevantes para efeitos de desemprego e segurança social, despedimento e indemnização por acidentes de trabalho».

Na verdade, a haver qualquer inconstitucionalidade seria das normas que consideram irrelevante para esse efeito as gratificações, e não a norma já referida, que é apenas e tão-só uma norma de incidência do IRS.

Improcedem assim as conclusões M) a O) daquelas conclusões.

Pelo que não procede obviamente, e em conclusão, a conclusão P).

O recurso do recorrente está assim votado ao insucesso.

No mesmo sentido se decidiu nos Acórdãos deste STA de 10 de Fevereiro de 1999 (Rec. n. 22.983) e de 05 de Maio de 1999 (Rec. n. 23.501).

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

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

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão — Baeta de Queiroz*. — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 23 334. Recorrente: Luís Júlio Galvão Fonseca Santos Caetano; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Luís Júlio Galvão Fonseca Santos Caetano recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém, julgou a oposição improcedente.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

a) O processo aqui em causa demonstra inequivocamente, face às provas documental e testemunhal feitas, que o alegante deduziu oposição contra a reversão que se operou, indevidamente, salvo o devido respeito, uma vez que este processo também demonstra que o alegante não exerceu a gerência de facto da GAVIMPORT, LDª, de que era sócio, por não ter praticado quaisquer factos ou actos de gerência, ou ter qualquer culpa do património da originária devedora se ter tornado insuficiente para solver os seus débitos fiscais.

b) Por isso a reversão que se operou é ilegal e o alegante deve ser considerado parte ilegítima na execução fiscal, nos termos do artigo 13º e alínea b) do artigo 286º, ambos do C.P.T.

c) Por outro lado, conforme alegámos, as liquidações em causa são ilegais, por preterição de formalidades legais, por falta de notificação das determinações das matérias colectáveis e dos impostos em dívida, uma vez que, como o processo demonstra, nem o ora alegante, nem a Gavimport, Ldª, foram notificados para pagar voluntariamente os impostos que lhe foram exigidos, tendo apenas o ora alegante sito citado, para pagar tais impostos, já na fase coerciva.

d) Os impostos considerados em dívida, em nome da GAVIMPORT, LDª, originária devedora, respeitam aos anos de 1990, 1991, 1992 e 1993, quer de IRC, quer de IVA.

e) Com a devida vénia, não se pode concordar, com a douta opinião do Mº Senhor Dr. Juiz "a quo", de que as testemunhas arroladas não terão esclarecido se o oponente exerceu ou não a gerência real e efectiva da executada originária devedora.

f) É que consta da mesma douta sentença que as testemunhas não terão esclarecido quem foi o gerente de facto da sociedade originária devedora.

g) No entanto, essas testemunhas, como a própria sentença atesta, referiram que das poucas vezes que se deslocaram à sede da Ga-

vimport, Ldª, face ao que ali observaram, pensavam que o gerente de facto dessa sociedade era o sócio Sr. Gaivoto.

h) Refere ainda a douta sentença em recurso que, o oponente terá assinado as declarações modelo 22 de IRC dos anos de 1992 e 1993, como sócio gerente e que, nas relações modelo 10 de IRS de 1990 e 1991 ele terá sido indicado como titular de rendimentos de trabalho.

i) No entanto, face às divergências que temos como tais doutas opiniões, expressas na referida sentença, diligenciámos junto da Direcção Distrital de Finanças de Santarém, para se confirmarem ou não as assinaturas das declarações modelo 22 de 1990, 1991, 1992 e 1993 e, constatámos que, efectivamente, tais declarações referentes a 1992 a 1993, estão assinadas pelo oponente, como sócio gerente, mas apenas de direito que era e, não de facto, que não foi, uma vez que o gerente de facto era o Sr. Gaivoto, como as testemunhas referiram e as declarações mod. 22 referem.

j) No que respeita às relações modelo 10 de IRS de 1990 e 1991, referidas na douta sentença e depois de comparadas com as declarações modelo 22 de IRC dos mesmo ano, fica-se a saber, por isso constar das ditas declarações mod. 22, que os gerentes em 1990 e 1991 foram o Sr. Gaivoto e esposa Maria Cândida, que até receberam nesses anos, remunerações de gerência, respectivamente de 700.000$ e de 962.400$00, o que, com a devida vénia, está em contradição, como é evidente, com o que consta da douta sentença, atribuindo ao ora alegante o recebimento do trabalho, uma vez que conforme consta das ditas declarações modelo 22, o oponente não era o gerente nem recebeu quaisquer remunerações da executada Gavimport, nesses exercícios.

l) Por outro lado, das diligências feitas, não se confirmou a apresentação de quaisquer relações modelo 10 de IRS dos anos de 1990, 1991, 1992 e 1993.

Requeremos certidões comprovativas do que temos aqui estado a alegar, em termos de declarações modelo 22 e relações modelo 10, que nos comprometemos a apresentar nesse Venerando Supremo Tribunal, logo que tais certidões nos sejam enviadas, o que esperamos aconteça nos próximos 15 dias.

m) Assim, os ditos fundamentos que serviram de base ao não provimento da nossa oposição, a não se confirmarem através das certidões requeridas, face às averiguações que fizemos na Direcção Distrital de Finanças de Santarém, com a devida vénia e salvo o devido respeito, não estarão enunciados correctamente e também não confirmarão as doutas conclusões tiradas nas respectivas doutas sentenças.

n) Conforme alegámos, as liquidações em causa são ilegais, por não terem sido notificadas atempadamente à sociedade ou aos seus gerentes.

o) As assinaturas constantes das declarações modelo 22 de IRC de 1992 e 1993, na qualidade de gerente, feitas pela ora alegante, foram apenas devidas ao facto do gerente Sr. Gaivoto não se encontrar presente e o técnico de contas ter solicitado ao alegante essa assinatura, como gerente de direito que era.

p) As testemunhas que arrolámos, inquiridas no processo afirmaram que, quando se deslocaram à empresa para falar com o Sr. Galvão, quem lá encontravam sempre era o Sr. Gaivoto, que era o responsável da empresa, e que não tinham conhecimento de quaisquer actos de gestão, susceptíveis de materializar a intervenção do oponente Caetano, nos negócios da Gavimport, Ldª, pelo que lhes parecia que o gerente da sociedade Gavimport era o Sr. Gaivoto.

q) Assim, salvo melhor opinião e com a devida vénia, contrariamente ao que consta da douta sentença, estas duas testemunhas afirmaram que o gerente da Gavimport era o Sr. Gaivoto e que não conhecem quaisquer actos praticados pelo oponente Sr. Caetano, susceptíveis de materializar a gerência da Gavimport, Ldª.

r) Conforme foi alegado, nem a empresa nem os seus sócios, foram notificados das liquidações levadas a efeito, na fase de pagamento voluntário, o que apenas aconteceu já na fase de pagamento coercivo tendo-se, por isso, verificado a caducidade do direito a essas liquidações de IRC e IVA, nos termos do artº 45º da Lei Geral Tributária.

s) Além disso, como também foi alegado, verificou-se também a a prescrição das dívidas tributárias em causa conforme dispõe o artº 48º da Lei Geral Tributária.

t) Assim, por tudo isto, e salvo o devido respeito é que muito, contrariamente ao que foi doutamente decidido na sentença em recurso, deve a oposição em causa ser julgada procedente e provada e, em consequência, o ora oponente deve ser julgado parte ilegítima no processo, o qual em relação a ele deve ser arquivado, sem qualquer reversão.

u) Por isso, tendo o Mmo Senhor Dr. Juiz "a quo", julgado como julgou, considerando improcedente a nossa oposição, salvo o devido respeito, que violou entre outras as normas do nº 1 do artº 13º do C.P.T. alínea b) do artº 286º do mesmo código, bem como do Decreto-Lei nº 68/87, de 08/02 e artº 78º do Código das Sociedades Comerciais, razões pelas quais deve tal douta sentença ser revogada e substituída por outra, julgando procedente a referida oposição, uma vez que o alegante não foi gerente de facto da originária devedora e, por isso, não é responsável subsidiário com a executada Gavimport, Ldª, o que deve ser julgado, como se requer.

A ERFP entende que o recurso não merece provimento.

O EMMP entende que o recurso questiona, nas conclusões a, c, e, g, i, j, o, p, q, matéria de facto pelo que é este tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Notificado o recorrente para se pronunciar, sobre tal questão, nada disse.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1) Na repartição de finanças de Almeirim foi instaurada execução fiscal para cobrança coerciva da quantia de Esc. 5.317.123$00, proveniente de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas do ano de 1993, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 3 de Abril de 1996.

2) A sociedade executada, não pagou, nem nomeou bens à penhora.

3) Foi emitido mandado de penhora, tendo os serviços da administração fiscal constatado que a sociedade originária devedora não possuía bens susceptíveis de penhora.

4) Por esse motivo o chefe da repartição de finanças ordenou a reversão contra o oponente, gerente legal conhecido da sociedade.

5) O oponente adquiriu, através de escritura celebrada em 16 de Fevereiro de 1990, no Cartório Notarial de Santarém, uma quota social de Esc. 200.000$, pertencente a Maria Cândida Ferreira Figueiredo dos Santos Rodrigues, a qual nesse instrumento público renunciou à gerência da sociedade, que o oponente assumiu expressamente por deliberação exarada na escritura dos sócios da sociedade,

o oponente que entrou e o marido da cedente, João António Casaca Rodrigues Gaivoto, titular de igual quota de Esc. 200.000$00, metade do capital social mínimo legal de Esc. 400.000$00.

6) As declarações modelo 22 do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, dos anos de 1992 e 1993, indicam expressamente o oponente como sócio gerente da sociedade.

7) Nas declarações modelo 10 do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, de 1990 e 1991 o oponente é indicado como titular de rendimentos de trabalho.

3. O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por, nas conclusões a, c, e, g, i, j, o, p, q, questionar o recorrente matéria de facto.

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

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

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

Acrescenta o artº 132º b) do mesmo diploma legal que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".

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

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

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

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

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

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

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado

em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

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

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

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

Sustenta o recorrente nas ditas conclusões, além do mais, que:

a) O processo aqui em causa demonstra que o alegante não exerceu a gerência de facto da GAVIMPORT, LDª, de que era sócio, por não ter praticado quaisquer factos ou actos de gerência, ou ter qualquer culpa do património da originária devedora se ter tornado insuficiente para solver os seus débitos fiscais.

c) As liquidações em causa são ilegais, por falta de notificação das determinações das matérias colectáveis e dos impostos em dívida, uma vez que, como o processo demonstra, nem o ora alegante, nem a GAVIMPORT, Ldª, foram notificados para pagar voluntariamente os impostos que lhe foram exigidos, tendo apenas o ora alegante sido citado, para pagar tais impostos, já na fase coerciva.

e) Não se pode concordar com a douta opinião do Senhor Juiz de que as testemunhas arroladas não terão esclarecido se o oponente exerceu ou não a gerência real e efectiva da executada originária devedora.

g) Essas testemunhas, como a própria sentença atesta, referiram que das poucas vezes que se deslocaram à sede da Gavimport, Ldª, face ao que ali observaram, pensavam que o gerente de facto dessa sociedade era o sócio Sr. Gaivoto.

i) As declarações modelo 22 referentes a 1992 a 1993 estão assinadas pelo oponente, como sócio gerente, mas apenas de direito que era e não de facto, que não foi, uma vez que o gerente de facto era o Sr. Gaivoto como as testemunhas referiram e as declarações mod. 22 referem.

j) Os gerentes em 1990 e 1991 foram o Sr. Gaivoto e esposa Maria Cândida, que até receberam nesses anos remunerações de gerência, respectivamente de 700.000$00 e de 962.400$00, o que está em contradição com o que consta da douta sentença, atribuindo ao ora alegante o recebimento do trabalho, uma vez que conforme consta das ditas declarações modelo 22, o oponente não era o gerente nem recebeu quaisquer remunerações da executada Gavimport, nesses exercícios.

o) As assinaturas constantes das declarações modelo 22 de IRC, de 1992 e 1993, na qualidade de gerente, feitas pelo ora alegante, foram apenas devidas ao facto do gerente Sr. Gaivoto não se encontrar presente e o técnico de contas ter solicitado ao alegante essa assinatura, como gerente de direito que era.

p) As testemunhas que arrolámos, inquiridas no processo afirmaram que, quando se deslocaram à empresa para falar com o Sr. Galvão, quem lá encontravam sempre era o Sr. Gaivoto, que era o responsável da empresa e que não tinham conhecimento de quaisquer actos de gestão, susceptíveis de materializar a intervenção do oponente Caetano, nos negócios da Gavimport, Ld.ª, pelo que lhes parecia que o gerente da sociedade Gavimport era o R. Gaivoto.

q) Contrariamente ao que consta da douta sentença, estas duas testemunhas afirmaram que o gerente da Gavimport era o Sr. Gaivoto e que não conhecem quaisquer actos praticados pelo oponente Sr. Caetano, susceptíveis de materializar a gerência da Gavimport, Ld.ª.

Saber se o recorrente exerceu ou não a gerência de facto, se ocorre ou não falta de notificação das determinações das matérias colectáveis, se a executada foi ou não notificada para pagar voluntariamente os impostos que lhe foram exigidos à matéria de facto que a sentença em apreciação não fixou.

Igualmente é matéria de facto não fixada pela mesma sentença saber que os gerentes em 1990 e 1991 foram o Sr. Gaivoto e esposa Maria Cândida e se até receberam nesses anos remunerações de gerência, respectivamente de 700.000$00 e de 962.400$00.

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

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

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

Custas pela recorrente fixando-se em 20.000$00 a taxa de justiça e em 40 % a procuradoria.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *António Pimpão* (Relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Prescrição da obrigação tributária. Cont. Industrial. Impostos abolidos. Lei Geral Tributária.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A Lei Geral Tributária — art. 48º — reduziu o prazo de prescrição da obrigação tributária para oito anos;
2 — O novo prazo aplica-se aos impostos abolidos, contando-se, para o efeito, todo o tempo decorrido, independentemente de suspensões ou interrupções — artº 5º nº 2 do Dec.-Lei 398/98 que aprovou a mesma lei e artº 53º nº 2 da Lei 87-B/98, de 31 de Dez (Orçamento do Estado para 1999).
3 — Assim, está prescrita a Cont. Industrial referente ao exercício de 1982 e 1983.

Recurso nº 23 342. Recorrente: Ministério Público; Recorridos: Carlos Manuel Delgado Calapez e outros; Relator: Exmo. Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pelo M.P. da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, proferida em 30/09/98, que julgou procedente a oposição deduzida por CARLOS MANUEL DELGADO CALAPEZ, PEDRO MANUEL DELGADO CALAPEZ e MARIA TERESA DELGAD CALAPEZ, à execução fiscal nº 1570/85, da 1ª SAEF daquela cidade, originariamente instaurada contra AGÊNCIA COMERCIAL DINAMARQUESA DE REPRESENTAÇÕES E INDÚSTRIA, LDª e que contra eles revertera, para cobrança da Contribuição Industrial, Grupo A, de 1982 e 1983, na quantia de 8 886 963$00 e respectivos juros de mora.

Fundamentou-se a decisão, em síntese, em que a responsabilidade em causa apenas se verifica no momento do vencimento e cobrança do imposto e não naquele em que ocorreram os respectivos factos geradores.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1ª) A responsabilidade subsidiária dos gerentes, administradores ou directores de sociedades comerciais reporta-se tanto ao tempo da verificação do facto tributário, como ao período da cobrança voluntária ao tributo;

2ª) Ao entender diferentemente, considerando que o momento relevante para a responsabilização subsidiária é o vencimento da obrigação fiscal, o Mmº Juiz expõe uma visão redutora, que viola o comando insito no artº 13º nº 1, do C.P.T.;

3ª) A obrigação fiscal do devedor subsidiário, reunidos os requisitos e pressupostos legais exigidos pelo artº 13º, nº 1, do C.P.T., embora pessoal (violação do dever de diligência funcional), é patrimonial, integrando a herança (passivo) e sendo, por conseguinte, transmissível *mortis causa* aos sucessíveis;

4ª) Ao entender diferentemente, por considerar que os herdeiros do responsável subsidiário não podiam assumir a posição de sujeitos passivos da execução fiscal (ilegitimidade em sentido processual), a sentença recorrida violou o estatuído nos artºs 13º, nº 1, do C.P.T. (também por esta via) e 2068º do Código Civil.

Termos em que deve ser revogada a aliás douta sentença recorrida, e substituída por outra que se mostre harmónica com as retro-expostas conclusões.»

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, remetendo-se no ponto, para a matéria de facto fixada na instância: artº 713º nº 6 e 726º do C.P.Civil.

Há que apreciar, desde já, a prescrição da dívida exequenda, de conhecimento oficioso — artº 259º do C.P.T.

Trata-se da Contribuição Industrial, Grupo A, de 1982 e 1983.

O prazo de prescrição conta-se do início do ano seguinte ao da ocorrência do facto tributário ou, o que vai dar ao mesmo, «a partir do termo do ano em que se verificou» — cfr. arts. 34º nº 2 do C.P.T. e 48 da Lei Geral Tributária.

Este último normativo reduziu-o para oito anos, dispondo o artº 5º do Dec.-Lei 398/98 que aprovou aquela, que se lhe aplica — nº 1 — o disposto no artº 297º do Código Civil, inserindo todavia — nº 2 — uma excepção, pois «aos impostos já abolidos ... aplicam-se os novos prazos de prescrição, contando-se, para o efeito, todo o tempo decorrido, independentemente de suspensões ou interrupções de prazo.

Como é justamente o caso: a Cont. Industrial, foi abolida pelo artº 3º nº 1 do Dec.-Lei 442-B/88, de 30 de Nov. — cfr. o art. 53º nº 2 da Lei 87-B/98, de 31 de Dez (Orçamento do Estado para 1999).

E respeitando o tributo aos ditos exercícios de 1982 e 83, o prazo de prescrição começou a correr em 01/Jan/83 e 84, respectivamente, pelo que há muito se mostra consumado.

Termos em que se acorda em, revogando-se a sentença recorrida, julgar extinta a execução.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Processo de execução fiscal. Incidente. Competência do tribunal Tributário de 1.ª Instância. Suspensão da execução. Inaplicabilidade do art. 870º do Código de Processo Civil.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Com o pedido de suspensão do processo de execução fiscal por ter sido requerida a falência do executado gera-se um incidente, para efeitos do preceituado no art. 237º nº 2 do C.P.T., pelo que cabe ao tribunal tributário apreciar tal pretensão.

2 — A possibilidade de suspensão da execução, por ter sido requerido processo especial de recuperação de empresa ou de falência do executado, prevista no art. 870º do Código de Processo Civil, não é aplicável ao processo de execução fiscal.

Recurso nº 23 345. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — A Caixa Geral de Depósitos requereu ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa a suspensão do processo de execução nº 544/80 e apenso de reclamação de créditos nº 7/95, com fundamento em ter sido requerida a falência do executado JOÃO MANUEL PEREIRA HONRADO e por este ter falecido.

Esta pretensão foi indeferida por despacho do Meritíssimo Juiz daquele Tribunal, proferido em 5-6-98, por duas razões:

Já ter sido proferida sentença de verificação e graduação de créditos, com trânsito em julgado, encontrando-se a instância finda, sendo lógico não poder haver suspensão da execução por qualquer motivo;

Apenas se ter feito prova de ter sido requerida a falência e o que faz sustar a execução é a prolação do despacho judicial de prosseguimento da acção de processo de recuperação de empresa ou declaração de falência, nos termos do art. 264º, nº 1, do C.P.T.

Inconformada, a Caixa Geral de Depósitos veio interpor o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1º Foi instaurada, em 6.5.1980, pela ora recorrente, uma acção executiva, com o nº 544/80 no 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, contra a CINTIDEAL — Fábrica de Cintas e Confecções Lda., João Manuel Pereira Honrado e outros;

2º Essa acção executiva, inicialmente instaurada no Tribunal Tributário, foi «transferida», ope legis, *para a conhecida Secretaria Administrativa de Execuções Fiscais de Lisboa (designada por «SAEF»);*

3º No âmbito dessa acção executiva, foi penhorado ao co-executado João Manuel Pereira Honrado, 1/2 (metade) de um prédio constituído por «Prédio Urbano, situado na Rua Bartolomeu Perestrelo para onde tem os nºs 51 e 51A — lugar da Torre, moradia de rés-do-chão e primeiro andar área coberta 99 m2, dois anexos um para abrigo de carro e outro para lavadouro, área 21 m2 e logradouro 383 m2, freguesia de Cascais, e inscrito no artigo 4159 e descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Cascais, sob o nº 3792/010389»;

4º Essa 1/2 (metade) do prédio foi vendida, no dia 25.03.1994, por 11.500 contos;

5º Aberto o apenso de verificação e graduação de créditos, foram reclamados créditos por parte do Banco Pinto & Sotto Mayor;

6º No dia 15.09.1997, foi proferida sentença de verificação e graduação de créditos, com reportação a esse prédio vendido, a qual transitou em julgado;

7º No dia 19.02.1998 foi efectuada a Conta de custas referente à mencionada venda;

8º Essa Conta foi notificada, em 5.3.1998, à ora recorrente;

9º A Caixa Geral de Depósitos, ora recorrente, arguiu, em 13.03.1998, a nulidade derivada de não ter sido notificada para o efeito de se pronunciar sobre a remuneração do Encarregado da Venda;

10º Por despacho de 30.04.1998, foi declarado «nulo o acto de fixação da remuneração do encarregado da venda praticado pelo Sr. Chefe da R. F. bem como os termos subsequentes que dele dependem absolutamente, neste caso, a elaboração da conta onde foi considerada essa remuneração»;

11º Mais foi ordenado, por esse mesmo Despacho, notificado à ora recorrente em 15.05.1998, *que fosse notificada* «a exequente e a exe-

cutada para querendo, em 10 dias se pronunciarem sobre a remuneração do encarregado da venda»;

12º Porém, entretanto, e em 12.03.1998, *foi requerida, no Tribunal de Recuperação de Empresas e Falências de Lisboa, a falência de JOÃO MANUEL PEREIRA HONRADO, ex-proprietário de 1/2 do referido prédio, judicialmente vendido;*

13º Essa acção deu entrada no 2º Juízo desse mesmo Tribunal e à mesma coube o nº 82/97;

14º No dia 21.05.1998, a ora requerente requereu, ao Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (1ª Secção do 3º Juízo), a suspensão do referido processo executivo nº 544/80 que havia sido instaurado no dito 2º Juízo do mesmo Tribunal e que, então - tal como agora - está pendente naquele Tribunal (1ª Secção do 3º Juízo) por efeito da existência do processo 7/95 de "Verificação e Graduação de Créditos";

15º Com o requerimento de 21.05.1998, a ora recorrente juntou aos autos uma certidão comprovativa da existência da referida acção de falência e da pendência da mesma;

16º Na verdade, essa acção continua pendente no referido Tribunal, como se comprova pela referida certidão;

17º Por Despacho de 05.06.1998 do Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (1ª Secção do 3º Juízo), *foi decidido indeferir o que havia sido requerido pela ora recorrente;*

18º Ainda não foi proferido, no referido processo nº 82/97, o Despacho «de prosseguimento» previsto no CPEREF (Código do Processo de Recuperação de Empresas e da Falência) *aprovado pelo Decreto-Lei nº 132/93, de 23.4;*

19º No processo de execução nº 544/80 e respectivo Apenso 7/95 (de "Verificação e Graduação de Créditos") *ainda não foi efectuada a Conta de Liquidação e a Conta de Custas;*

20º Nos termos do artigo 870º do CPC, aqui aplicável subsidiariamente, se for requerida a suspensão da acção executiva, deverá ser suspensa a mesma e todos os apensos que se lhe reportem e dela sejam dependentes;

21º O apenso de "Verificação e Graduação de Créditos" é dependente da pendência, sem suspensão, da correspectiva acção executiva;

22º Deste modo, deveria ter sido ordenada, pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a suspensão quer da acção executiva quer dos seus apensos, nomeadamente do apenso de «Verificação e Graduação de Créditos»;

23º Ou, quando assim não se entendesse, deveria ter sido suspenso esse Apenso e determinado que fosse remetido o requerimento para o Sr. Chefe da Secretaria Administrativa de Execuções Fiscais de Lisboa para o efeito de ele determinar, querendo, a suspensão da acção executiva ou, ainda, quando assim não se entenda, remeter-lhe o mesmo requerimento para o efeito de, por ele, ser decidido quer a suspensão da acção executiva quer a suspensão dos respectivos apensos, nomeadamente o de «Verificação e Graduação de Créditos»;

24º O douto Despacho, ora sob recurso, deve ser alterado, no sentido do constante das duas últimas conclusões anteriores.

Ao não ter decidido como decidiu, foram violadas, pelo menos, as seguintes normas legais:

a) Código de Processo Civil: artigo 870º;

b) CPEREF: artigos 25º e 2º;

c) Código de Processo Tributário: artigos 1º e 40º.

Termos em que deverá ser dado provimento ao recurso e, assim, deverá:

a) Ser alterado o douto Despacho, ora sob recurso, no sentido de que seja decretada a suspensão da acção executiva de todos os seus apensos, nomeadamente o apenso de "Verificação e Graduação de Créditos"; ou

b) Quando assim não se entenda, deverá ser decretada essa suspensão, pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal de 1ª Instância de Lisboa, quanto ao apenso de verificação e graduação de créditos; e, pelo Sr. Chefe da Secretaria Administrativa de Execuções Fiscais de Lisboa, quanto à acção executiva fiscal.

Foram apresentadas contra-alegações pelo Banco Pinto & Sotto Mayor, S. A., defendendo o não provimento do recurso.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de a recorrente ter razão quanto à questão de não ser o juiz, mas o chefe da repartição de finanças, quem é competente para conhecer do pedido de suspensão da execução e, a assim não se entender, o recurso não merecerá provimento por, em suma, o art. 870º do C.P.C. (segundo o qual basta um acto da parte para justificar a suspensão da execução) não se compaginar com o preceituado no art. 264º do C.P.T. (segundo o qual a suspensão da execução só ocorre na sequência de despacho de prosseguimento do processo de recuperação de empresa ou declaração de falência) e ser esta norma, por ser especial, a que se deve aplicar em processo de execução fiscal.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Os factos a ter em conta são os invocados pela recorrente nas conclusões das alegações do recurso, acima transcritas, que se retiram de termos do presente processo e apensos.

3 — A primeira questão suscitada é a da competência do Tribunal Tributário de 1ª Instância para apreciação do pedido de suspensão da execução.

A alínea g) do artigo 43º do Código de Processo Tributário estabelece que cabe aos serviços da Administração Fiscal *"instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a eles respeitantes, salvo o que se dispõe no nº 2 do artigo 237º".*

Este nº 2 do artigo 237º estabelece que *"compete ao tribunal tributário de 1ª instância da área onde correr a execução, depois de ouvido o Ministério Público, nos termos do nº 2 do artigo 41º, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, a verificação e graduação de créditos e a anulação da venda, bem como os recursos referidos no artigo 355º".*

A questão referida, à face destas normas, reconduz-se à de saber se a questão da suspensão da execução, suscitada pela recorrente, constitui ou não *"incidente",* para efeitos deste nº 2 do artigo 237º, já que é óbvio que não se enquadra em qualquer outro dos tipos de questões arrolados nesta norma.

O conceito de *"incidente"* não é expressamente definido na lei, salvo para efeitos de custas, em que se aplica tal denominação às *«ocorrências estranhas ao desenvolvimento normal da lide»* ([1]).

Esta definição, contudo, corresponde ao conceito doutrinal de incidente que é considerado, em geral, como *"uma ocorrência extraordinária que perturba o movimento normal do processo"* ([2]).

O pedido de suspensão da execução fiscal por ter sido requerida a falência do executado cabe neste conceito de incidente, já que não se inclui na tramitação normal do processo de execução fiscal.

([1]) Art. 16.º do Código das Custas Judiciais.

([2]) JOSÉ ALBERTO DOS REIS, *Comentário ao Código de Processo Civil,* volume III, página 563.

Por outro lado, no específico campo do processo de execução fiscal, em que há parte da tramitação que corre termos perante as autoridades administrativas, o sentido da norma do nº 2 do artigo 237º do Código de Processo Tributário é atribuir ao tribunal o conhecimento de todas as questões de carácter jurisdicional, deixando às autoridades administrativas apenas as tarefas materiais, conexionadas com os fins da execução fiscal, que não envolvam a resolução de questões jurídicas controvertidas (art. 202º, nº 2, da C.R.P.).

O caso, trata-se de resolver uma questão puramente jurídica, cuja resolução tem de ser orientada por critérios puramente jurídicos e não condicionada aos fins da execução fiscal, pelo que a decisão sobre tais pontos tem de revestir as características das decisões judiciais.

Por isso, acorda-se em considerar que o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa era competente para apreciar o pedido de suspensão da execução fiscal que lhe foi apresentado pela recorrente.

4 — A outra questão suscitada no recurso é a se saber se a execução fiscal deve ser suspensa, por ter sido requerida a falência do executado, pela recorrente, que é um dos credores cujos créditos foram graduados.

O art. 870º do Código de Processo Civil, na redacção saída da reforma operada pelos Decretos-Leis nºs 329-A/95, de 12 de Dezembro, e 180/96, de 25 de Setembro, estabelece que *«qualquer credor pode obter a suspensão da execução, a fim de impedir os pagamentos, mostrando que foi requerido processo especial de recuperação da empresa ou de falência do executado»*.

O nº 1 do art. 264º do Código de Processo Tributário, na redacção do Decreto-Lei nº 132/93, de 23 de Abril, estabelece que *«proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada a falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração»*.

Por seu turno, na parte final do nº 3 do art. 108º deste mesmo Código, estabelece-se que é proibida *«a suspensão da execução, salvo nos casos especialmente previstos neste Código ou noutras leis»*.

Esta última norma, ao restringir a possibilidade de suspensão da execução fiscal aos casos em que exista norma especial que a preveja, tem o alcance prático de afastar a aplicabilidade ao processo de execução fiscal das normas que prevêem a possibilidade de suspensão da execução previstos no Código de Processo Civil.

Por isso, só nos casos em que exista norma especial que preveja a possibilidade de suspensão da execução fiscal, será de aceitar que ela possa ocorrer.

Esta não aplicabilidade ao processo de execução fiscal das normas do processo de execução comum que prevêem a sua suspensão, explica-se pelo interesse público ínsito na cobrança dos créditos cobrados através do processo de execução fiscal, que recomenda que não se coloque na disponibilidade das partes a possibilidade de suspensão do processo, que tem como corolário um prejuízo para aqueles interesses.

Não existe qualquer norma que preveja a suspensão da execução fiscal no caso de requerimento de processo especial de recuperação de empresa ou de falência de executado, pelo que é, desde logo, de afastar tal possibilidade.

Por outro lado, para efeitos da suspensão da execução prevista no art. 870º do C.P.C., basta a apresentação de um requerimento de processo especial de recuperação de empresa ou de falência para determinar a suspensão, mesmo que, depois, se venha a apurar que não se verificam os pressupostos de que depende o prosseguimento de processos deste tipo.

Esta possibilidade de suspensão da execução, colocada inteiramente na disponibilidade das partes, é manifestamente incompaginável com o interesse público subjacente ao processo de execução fiscal, que exige que não seja suspensa a execução, com o consequente diferimento da satisfação dos créditos, sem uma comprovação da existência real de razões que possam justificar a suspensão.

É isso mesmo que se prevê no nº 1 do art. 264º do C.P.T. em que se estabelece a possibilidade de suspensão da execução fiscal quando existir um despacho judicial que, determinando o prosseguimento do processo de recuperação de empresa ou declarando a falência, dê garantias de que há razões reais para suspender a execução.

Sendo este o regime do processo de execução fiscal, a Caixa Geral de depósitos ao utilizar este processo para cobrança dos seus créditos está integralmente sujeita a ele.

Por isso, não se justificava a suspensão da execução com o fundamento invocado pela recorrente, pelo que não há que censurar a decisão recorrida.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 40 %.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Prazo de dedução. Facto superveniente.

Doutrina que dimana da decisão:

Facto superveniente, para o efeito da contagem do prazo para a dedução da oposição, é o que respeita aos fundamentos da oposição aduzidos pelo oponente, não integrando o conceito factos processuais da execução.

Recurso nº 23 354. Recorrente: José Alberto, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a decisão do TT 1ª Instância de Faro, de 98/01/12, que indeferiu liminarmente a oposição à execução fiscal,

movida pela Fª Pª, veio a Rte. José Alberto, Ldª, recorrer, concluindo a sustentar que:

A eminência de penhora de bens e sua subsequente venda, para além de serem fases do processo de execução (actos jurídicos voluntários praticados pela autoridade processual competente), devem os mesmos ser considerados factos supervenientes para a dedução de oposição (artº 285º, nº 1, al. b) e nº 3 do C.P.T.);

O despacho, objecto de recurso, não invoca qualquer um dos fundamentos legais previstos para a rejeição liminar da oposição.

Contra-alegou o representante da Fª Pª, defendendo o sentido do julgado e sustentando que o fundamento de oposição invocado não se enquadra em qualquer dos previstos no artº 286º do C.P.T.

O Ex.mo Magistrado do Mº Pº é de parecer que o recurso não merece provimento. Não basta que tenha ocorrido um facto superveniente para que a oposição possa ser deduzida, é necessário que esse facto constitua qualquer dos fundamentos previstos nas alíneas do nº 1 do art. 286º do C.P.T., no caso em apreço, tal facto não integra nenhum dos referidos fundamentos, nem sequer constitui o fundamento previsto na al. h) do nº 1 do art. 286º do C.P.T.

O processo foi apresentado no TCA, que se declarou incompetente em razão da hierarquia e competente este tribunal para o julgamento do recurso.

Em síntese, a decisão do TT 1ª instância de Faro, indeferiu liminarmente a oposição deduzida, pela ora Rte., foi o fundamento invocado — a penhora eminente dos bens e sua subsequente venda — não constitui facto superveniente com relevância para os fins do nº 3 do artigo 285º do C.P.T., porquanto são tais actos consequência normal do processo de execução.

Cumpre apreciar, pois o recurso tem como fundamento exclusivamente matéria de direito e este tribunal é competente para dele conhecer.

Controverte-se a extemporaneidade da oposição, na medida em que o fundamento invocado para a sua tempestividade — a penhora eminente de bens e subsequente venda de bens na execução — constituiria (ou não) facto superveniente para o efeito previsto na al. b) do nº 1 e nº 3 do art. 285º do CPT.

A rejeição liminar da oposição ocorreu por esta ter sido deduzida fora do prazo, nos termos da al. a) do nº 1 do art. 291º do mesmo diploma, o que o despacho recorrido não mencionou, sendo qoue o Rte se referiu a tal omissão, sem que, todavia, mostrasse querer prevalecer-se de eventual nulidade ao dado respeitante. Por isso, em tal sede se não conhece.

Quanto ao problema equacionado, a lei, ao facultar a dedução da oposição «da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado», refere-se a factos ou matérias que constituem qualquer dos fundamentos da oposição à execução, dos aduzidos pelo recorrente como causa de pedir da oposição, que não aos factos processuais da própria execução, que são "consequência normal" desta, não fundando, obviamente, a oposição.

Por isso, o prazo para a dedução da oposição não é de contar da data dos factos enunciados pela recorrente, mas da citação pessoal, efectuada em 22.2.94, pelo que, ao tempo da proposição do procedimento, em 28.10.97, há muito aquele se escoara.

Assim, está de acordo com a lei o despacho recorrido que rejeita a oposição.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, com procuradoria em 40%.

8 de Julho de 1999. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto quando o recorrente invoca factos que não foram dados como provados na sentença recorrida.

Recurso: 23 400. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Griffiths & Griffiths, L.da; Relator: Exmo. Cons. Dr. Almeida Lopes.

Foi levantado auto de notícia contra a arguida GRIFFITHS & GRIFFITHS, Ldª, com sede na Rua Lima Leitão, 19, 1.º, esqº, 8600 Lagos, por violação do regime legal da sisa.

Deduzida acusação, o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Faro proferiu a sentença de fls. 111 a 117 a julgar prescrito o procedimento pela transgressão e a absolver do pagamento da sisa.

A Fazenda Pública recorreu para este STA, apresentando as conclusões de fls. 123 e 124.

A arguida contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

Neste STA, o Dº PGA emitiu douto parecer a suscitar a questão prévia da incompetência deste STA em razão da hierarquia, pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Notificada, a Fazenda admitiu que o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia posta pelo MºPº.

É pelas conclusões de recurso que se determina o seu objecto.

Resulta das conclusões que a arguida, ao tentar o registo do alvará, foi-lhe o mesmo recusado pelo facto de não ser a proprietária da totalidade dos prédios e no alvará figurar apenas o seu nome.

A referida sociedade solicitou a liquidação da sisa aquando da celebração da escritura da quota do sócio John Griffiths.

Contudo, deliberadamente, omitiu que os terrenos se destinavam a construção urbana e que já possuíam o alvará de loteamento.

Perante a evidência de tais factos, sem dúvida provados, devem os arguidos ser condenados ao pagamento do imposto de sisa em dívida e respectivos juros.

Acontece que tais factos não constam do probatório.

Resulta daí que o recurso alarga o quadro da instância a factos não dados como provados, pelo que controverte a matéria de facto

dada como provada. A Fazenda não cingiu o seu recurso a divergências de interpretação e aplicação da lei aos factos.

Ora, nos termos das disposições combinadas dos artºs 32º, n.º 1, al. b) e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF, este STA só é competente para conhecer do recurso quando o mesmo discuta exclusivamente matéria de direito. Se o recurso discute a matéria de facto, passa a ser competente o Tribunal Central Administrativo.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo MºPº e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, por competente para o efeito ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Transitado em julgado este acórdão, remeta os autos ao TCA. Sem custas.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator por vencimento) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes* (vencido, pois não concordo com a decisão). — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Gorjetas. Tributação em IRS.

Doutrina que dimana da decisão:

O artº 2º, nº 3, al. h), do Código do IRS não é inconstitucional, na parte em que manda tributar as gorjetas auferidas pelos profissionais de banca dos casinos, pois não é organicamente inconstitucional nem viola o princípio da igualdade tributária.

Recurso n.º 23 512. Recorrente: António Avelar da Costa; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Consº Dr. Almeida Lopes.

1º Relatório.

Com fundamento em inconstitucionalidade da al. h), do nº 3, do artº 2º do CIRS, por violação do princípio da igualdade tributária, em dúvida quanto à fixação do *quantum* da matéria tributável com base em critérios indiciários e na sua falta de razoabilidade, bem como na inequibilidade da norma de tributação, o contribuinte ANTÓNIO AVELAR DA COSTA, residente na Rua Diogo de Azambuja, 2, Monte Gordo, VRSA, deduziu impugnação contra o acto de indeferimento tácito da sua reclamação graciosa contra a liquidação da quantia de 293.530$ de IRS do ano de 1989.

Por sentença de fls. 61 a 78, do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, foi a impugnação julgada procedente a anulada a liquidação, com fundamento em inconstitucionalidade orgânica da norma de tributação.

Interposto recurso para o antigo Tribunal Tributário de 2ª instância, este, por despacho do relator de fl. 128, suspendeu a instância até que o TC se pronunciasse sobre um pedido de fiscalização abstracta da norma em causa.

Proferido o acórdão nº 497/97, do TC, publicado na II S do DR de 10.10.97, no sentido da constitucionalidade, o Tribunal Central Administrativo proferiu o acórdão de fls. 140 a 145 a revogar a sentença da 1ª instância e a mandar que os autos aí voltassem para conhecimento das restantes questões que foram consideradas prejudicadas pelo julgamento de inconstitucionalidade.

Inconformado com este acórdão do TCA, o contribuinte recorreu para este STA, sustentando a inconstitucionalidade da norma de tributação por violação dos artº 168º, nº 2, 103º, nº 2, 13º e 104º, n.os 1 e 3 da CRP.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o Dº PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso pelo facto de ser de manter a jurisprudência do TC fixada no acórdão nº 479/97, do TC.

Corrido os vistos cumpre decidir a questão de saber se o acórdão recorrido deve ser confirmado ou reformado.

Os factos dados como provados são os constantes de fls. 142, pois foram fixados pelas instâncias.

2º *Fundamentos.*

A questão de que cumpre conhecer é a questão de (in)constitucionalidade da al. h), do nº 3, do artº 2º, do CIRS.

Diz essa regra:

CONSIDERAM-SE RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE TODAS AS REMUNERAÇÕES PAGAS OU POSTAS À DISPOSIÇÃO DO SEU TITULAR, PROVENIENTES DE . . . GRATIFICAÇÕES AUFERIDAS PELA PRESTAÇÃO OU EM RAZÃO DA PRESTAÇÃO DE TRABALHO, QUANDO NÃO ATRIBUÍDAS PELA RESPECTIVA ENTIDADE PATRONAL.

O TC, no seu acórdão nº 497/97, 2ª série do DR de 10.10.97, entendeu que esta norma não é organicamente inconstitucional e não viola o princípio da igualdade tributária.

O STA concorda com este julgamento da questão de (in)constitucionalidade, pelo que se entende que a 2ª conclusão das alegações do recorrente é improcedente, pois não há violação, por parte da regra acima transcrita, dos artº 13º e 104º, n.os 1 e 3 da CRP.

Também se concorda com o julgamento da questão de (in)constitucionalidade orgânica, pois a regra legal não violou os artºs 168º nº 2 e 103º, nº 2, da CRP, pelo que também improcede a primeira conclusão do recurso.

O processo terá de voltar à 1ª instância para que esta, em obediência ao acórdão recorrido, conheça das questões que foram consideradas prejudicadas na sentença.

3º *Decisão.*

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

A fls. 167 e 168 veio o recorrente pedir que se julgue extinta a instância por inutilidade superveniente da lide e para não ser condenado em custas.

Este requerimento não tem fudamento legal, aliás não invocado, pelo que vai indeferido.

Custas pelo recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Inquirição de testemunhas. Falta das mesmas à inquirição. Adiamento por uma única vez. Indeferimento do pedido de adiamento. Consequências.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Faltando as testemunhas à respectiva inquirição, deve ser designado novo dia para a dita inquirição, se o oponente dela não prescindir.

II — A lei (art. 138º do CPT) não distingue entre testemunhas a notificar ou testemunhas a apresentar.

III — Decidindo-se em contrário, ocorre violação do citado comando legal, com inerente influência no exame ou decisão da causa.

Recurso n.º 23 533. Recorrente: Lorenz Pendleder; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. LORENZ PENDLEDER, identificado nos autos, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a uma execução fiscal que contra ele reverteu.

Foi designada data para inquirição de testemunhas.

Por ausência das mesmas o oponente pediu o adiamento da inquirição.

O Mmº Juiz indeferiu tal adiamento.

O oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

O Mmº Juiz ordenou a subida dos autos.

Por acórdão de 6 de Março de 1996 foi ordenada a baixa dos autos à 1ª Instância, a fim de os autos prosseguirem seus termos até final, com o fundamento de que tal recurso não podia ser conhecido autonomamente.

Baixaram então os autos à 1ª Instância.

Aqui foi proferida sentença, julgando a oposição improcedente.

Inconformado com esta decisão, o oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) O despacho proferido pelo juiz a quo que indeferiu o pedido formulado pelo recorrente para a marcação de um novo dia para a inquirição de testemunhas é ilegal por desrespeito do mesmo artigo 138º;

2) Com efeito, aquela regra que permite a marcação de uma nova data para inquirição de testemunhas, vale para todas as testemunhas, visto que no art. 138º do CPT não é feita nenhuma distinção para efeitos da marcação ou não de uma nova data para inquirição;

3) O princípio da verdade material, que rege todo o Direito Fiscal, obriga a que se averigue todos os factos relevantes para uma justa decisão dos litígios, pois só assim se poderá realizar a justiça tributária;

4) A lei processual fiscal, orientada por um princípio essencial de descoberta da verdade material concede ao oponente, no n. 4 do art. 138º do CPT, a possibilidade uma nova marcação, a fim de se realizar plenamente a prova testemunhal;

5) Nestes termos, o referido despacho é ilegal, pelo que todos os actos subsequentes do processo se encontram inquinados;

6) A interpretação do art. 16º do CPCI manifestada na sentença é ilegal, visto que defende uma responsabilização de tipo objectiva para os gerentes de facto das sociedades que não se encontra expressamente prevista na letra da lei e é, igualmente, inconstitucional por violação dos princípios constitucionais do Estado de Direito, da justiça, da necessidade, da adequação, da proporcionalidade, da proibição do excesso e da capacidade contributiva;

7) A responsabilização subsidiária dos gerentes pelas dívidas fiscais das respectivas sociedades comerciais não prescinde de um juízo de culpa, e o próprio legislador veio reafirmar isso mesmo em 1987, com a publicação do DL n. 68/87;

8) Nestes termos, é apodíctico que a responsabilização dos gerentes tem que obedecer ao princípio geral da culpa, sendo que é o único sentido compatível com a CRP 1976 e dado que as leis ordinárias têm que ser interpretadas de acordo com os preceitos constitucionais;

9) A douta sentença recorrida consagrou e fez aplicar um entendimento do art. 16º do CPCI que viola flagrantemente os art.ºs 2º, 18º, n. 2, 103º, n. 1, e 266º, n. 2, da CRP 1976.

Pede, a final, a revogação da decisão que indeferiu a marcação de um novo dia para inquirição de testemunhas, com anulação dos termos subsequentes do processado, ou, se assim se não entender, pede a revogação da sentença recorrida, na procedência da oposição.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, defendendo que o recurso deve improceder.

O EPGA defende que o recurso interlocutório deve proceder, pelo que não há que conhecer do fundo da questão.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Impõe-se apreciar desde já o recurso interlocutório interposto do despacho que indeferiu o pedido de adiamento de inquirição de testemunhas.

Para tal, extrai-se dos autos a seguinte matéria de facto:

2.1. Na petição inicial, o oponente arrolou três testemunhas, todas residentes no concelho da Maia.

2.2. Em 31 de Outubro de 1994 o Mmº Juiz proferiu despacho, designando o dia 19/1/95 para inquirição de testemunhas.

2.3. Em 19/1/95 foi lavrada "acta de inquirição de testemunhas" donde consta nomeadamente o seguinte: "No início da audiência,

verificada a ausência das testemunhas, que eram a apresentar, foi pela douta mandatária ... requerido o adiamento da presente inquirição, por se mostrar com interesse para a descoberta da verdade, ao que D.º Magistrado do MP se opôs, considerando ser irrelevante o depoimento, face à questão de direito."

2.4. O Mm. Juiz indeferiu o pedido de adiamento, "dado que, face ao disposto no art. 138º, n.3, do CPT, o mesmo não ser possível".

3. Vejamos o direito.

Sendo que as testemunhas residem fora do concelho onde se situa o Tribunal e não foi requerida a expedição de carta precatória, as mesmas tinham que ser necessariamente apresentadas.

É o que decorre do disposto nos nºs. 1, 2 e 3 do art. 138º do CPT.

Dispõem, por sua vez, os nºs 4 e 5 do referido artigo:

"4. Faltando alguma testemunha, o impugnante pode imediatamente oferecer outra para a substituir ou ser marcado novo dia, se o impugnante dela não prescindir.

5. O impugnante só pode usar uma vez da faculdade referida no número anterior."

É meridianamente evidente o texto da lei.

Assim. faltando a testemunha, a inquirição pode ser adiada por uma única vez.

E a lei não distingue sobre se a testemunha é notificada ou é testemunha a apresentar.

E assim sendo, não pode o intérprete fazer essa distinção.

Sendo certo que os termos em que está redigido tal normativo inculcam claramente a ideia de que tal falta é relevante nos preditos termos, quer a testemunha seja a apresentar, quer seja a notificar.

E a referência feita pelo MP junto do tribunal recorrido, com o fundamento que os depoimentos eram irrelevantes, por estar apenas em causa matéria de direito, não procede, por isso que, definido pelo juiz a necessidade de se produzir prova testemunhal, já não é possível dispensar essa fase da instrução.

Procede assim este segmento do recurso.

Procedência que contende com o processado subsequente — art. 201º e ss. do CPC — e que impede necessariamente que se conheça do recurso da sentença, que está assim insanavelmente afectada.

Impõe-se pois que o Mmº Juiz marque nova data para inquirição das testemunhas arroladas pelo oponente, seguindo-se os termos subsequentes até final.

4. Face ao exposto, acorda-se:

a) Em conceder provimento ao recurso interposto pelo oponente do despacho que indeferiu a marcação de uma nova data para inquirição de testemunhas, anulando-se em consequência todo o processado subsequente, incluindo obviamente a sentença;

b) Em não conhecer do recurso interposto da sentença.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão — Baeta de Queiroz.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Facturas. IRC.

Doutrina que dimana da decisão:

Os requisitos das facturas, constantes do artº 35º, nº 5, do CIVA, não são exigências de validade formal das facturas para efeitos de IRC, mas apenas para efeitos de dedução do IVA nos termos do artº 19º, nº 2, do CIVA.

Recurso nº 22 535. Recorrente: Ministério Público; Recorridos: Grand Prix de Portugal Prom. e Exploração de Desportos Mecânicos Ldª e Faz. Pública; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

1.º *Relatório*

Com fundamento em errada não consideração como custo de exercício da quantia de 635.312.211$00, comprovada por uma factura, e em errada não consideração dos prejuízos acumulados nos exercícios de 1985 a 1988, a contribuinte Grande Prix de Portugal — Promoção e Exploração de Desportos Mecânicos, Ld.ª, com sede na Rua Engº Álvaro Pedro de Sousa, 5, Estoril, impugnou judicialmente a liquidação adicional de 380.627.614$00 relativo ao exercício de 1990, que lhe foi feita pela 1ª Repartição de Finanças de Cascais. Por sentença de fls. 124 a 131, do 1º Juízo do TT 1ª Inst. de Lisboa, foi a impugnação julgada procedente e a liquidação anulada, fundamentalmente pelo facto de o doc. de fl. 26 valer como factura, para efeitos de IRC, contrariamente ao que tinha decidido o Fisco.

Inconformada com esta sentença, dela recorreu o M.º P.º, o qual apresentou as seguintes conclusões das suas alegações:

1. Na sentença sob apreço decidiu-se que o documento de fls. 26 identifica o emitente, o destinatário, a descrição e o valor dos serviços, o que para efeitos de IRC basta para comprovar formalmente o custo contabilizado.

Tal decisão contraria frontalmente o que no CIRC se dispõe nesta matéria, nomeadamente quanto se pretende que a contabilidade das empresas reflita todas as operações realizadas (art. 17º nº 3 al. b), devendo na execução da mesma todos os lançamentos estar apoiados em documentos justificativos (art. 98º nº 3 al. a).

2. O ataque da impugnante à fundamentação do acto de liquidação, fica esbatido ao ser feita uma interpretação coerente do sistema que está subjacente na legislação fiscal — na referida fundamentação não foi feita uma simples apreciação formal do doc. de fls. 26, sendo certo que a referência ao art. 35º do CIVA não pode ser redutora e não é, se for feita uma articulação com os conceitos presentes no CIRC, que se referem à essencialidade da "comprovação" e "justificação" dos lançamentos contabilísticos, nomeadamente o que está em causa nos autos, o de fazer aceitar como custo do exercício de 1990 os valores constantes no documento junto a fls. 26, e que levaram à sua não aceitação, por estarem titulados por documento que os não poderia comprovar face aos preceitos do CIRC, de aplicação obrigatória à contabilidade da impugnante.

3. Na sentença recorrida existe contradição entre a matéria de facto fixada e a decisão, como atrás foi apontado, levando a um erro de

julgamento por violação expressa dos art. 17º, 23º e 98º do CIRC referenciados, tendo sido aceite que o documento tal como foi inserido contabilisticamente pela impugnante era suficiente para comprovar os custos e concluindo sem elementos de prova suficientes que tais custos foram essenciais para a obtenção dos proveitos respectivos.

4. A sentença recorrida entendeu também que a fundamentação do acto da liquidação impugnada, se limitou a questionar a validade formal do documento por ter feito somente referência ao art. 35º do CIVA, não curando de apreciar no seu todo a unidade e coerência do sistema que enforma a legislação fiscal, fazendo uma interpretação redutora da fundamentação do acto da liquidação.

5. Ao decidir pela procedência da impugnação com base na alegada fundamentação do acto que em seu entendimento só questiona a validade formal do documento, a sentença sob apreço fez uma incorrecta interpretação da lei aos factos, violadora das disposições inseridas no CIRC, e informadoras dos princípios de sã contabilidade vinculativas para a impugnante, devendo ser anulada.

A contribuinte contra-alegou, suscitando a ilegitimidade do M.º P.º para este recurso e sustentando a sentença recorrida.

Em resposta à questão prévia, o D.º PGA disse que o M.º P.º pode recorrer das sentenças proferidas pelos Tribunais Tributários. O mesmo disse a Fazenda.

Corridos os vistos cumpra decidir a questão prévia e o mérito do recurso, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes factos:

3.1 — A impugnante, Grand Prix de Portugal - Promoção e Exploração de Desportos Mecânicos, Ld.ª, foi constituída em 1984 e tem por objectivo exclusivamente a organização anual do Grande Prémio de Portugal de Fórmula Um.

3.2 — A FOCA — Fórmula One Constructers Associations — é uma superstrutura que fornece a nível mundial, em todos os grandes prémios, todos os elementos necessários à sua realização, nomeadamente viaturas, pilotos, mecânicos, prémios, técnicos, carburante, pessoal administrativo e de apoio, etc.

3.3 — No entanto, no que respeita ao Grande Prémio de Portugal, todos os serviços prestados pela entidade referida em 3.2 são objecto de um acordo entre esta e a A.P.M. LTD — ALLSOPP, PARKER AND MARSH, LIMITED — da qual a impugnante é sócia maioritária.

3.4 — Pelo que todos os bens e serviços para a realização do G.P. de Portugal são fornecidos pela APM, LTD, que os debita à impugnante, assegurando o seu pagamento à FOCA.

3.5 — A A.P.M. LTD assegura também todos os serviços de promoção nacional e internacional do G.P., nomeadamente a decoração do recinto e pista, etc.

3.6 — O Automóvel Clube de Portugal assegura a utilização do Autódromo do Estoril, o policiamento, a emissão de bilhetes, que factura à impugnante.

3.7 — Quando da submissão da autorização prévia relativa à constituição da sociedade impugnante, ao Instituto de Investimento Estrangeiro, ficou consignado no Boletim de Autorização de Investimento Directo Estrangeiro nº 789/94 que a satisfação de compromissos contratuais assumidos internacionalmente com a organização anual do grande prémio poderia ser coberta com recurso a suprimentos em dólares americanos.

3.8 — Após a realização do G.P., e verificados os factos descritos em 3.4 e 3.6, o remanescente do crédito da A.P.M., LTD, fica como suprimentos prestados à impugnante.

3.9 — No ano de 1990, a APM, LTD, pagou à FOCA a quantia de 4.156.668.00 USDólares, na sequência dos factos descritos em 3.4.

3.10 — Tendo debitado à impugnante a quantia de 4.498.649.00 US.

3.11 — Sendo a respectiva "factura" emitida em 28.09.90 correspondente ao pagamento dos serviços referidos em 3.9 e em 3.5.

3.12 — Depois de pagar os créditos referidos em 3.6 o remanescente das receitas foram destinados ao pagamento parcial daquela "factura" — 3.11.

3.13 — Tendo sido transferido a favor da APM, LTD, em Janeiro de 1991, a quantia de 3.200.000.00 USD, operada pelo BESCL, para a conta daquela na Union de Banques Suisses, em Genebra.

3.14 — O remanescente do valor da "factura" foi regularizado por contrapartida de suprimentos da A.P.M., LTD.

3.15 — Este critério foi adoptado nos anos de 1985 a 1989 e 1991.

3.16 — Da análise e verificação da declaração de rendimentos apresentada pela impugnante relativa ao ano de 1990, resultou uma correcção que deu origem a uma liquidação adicional de IRC, no montante de 380.627.614$00.

3.17 — Que teve por fundamento o facto de não ter sido aceite como custo de exercício a quantia de 635.312.211$, correspondente ao valor em dólares — 4.498.649.00 — da "factura" referida em 3.10 e 3.11, por esta não poder servir de suporte de custo lançado pela impugnante, já que,

3.18 — Segundo os serviços de fiscalização aquela "factura" é uma mera carta que não se encontra numerada da empresa subcontratada, não obedecendo aos requisitos exigidos pelo artº 35º do CIVA.

3.19 — O conteúdo desta liquidação foi notificado à impugnante em 24.02.94.

3.20 — O prazo da cobrança voluntária terminou em 15.06.94.

3.21 — O imposto não se mostra pago.

3.22 — A presente acção foi deduzida em 25.08.94.

3.23 — Em 22.12.95, o Director de Finanças exarou despacho de concordância sobre informação e parecer dos Serviços de Inspecção Tributária — Área Ocidental — Divisão I, segundo os quais deve ser dada razão à impugnante, e anulando-se a liquidação adicional de IRC que deu origem aos presentes autos.

Mais se prova que:

3.24 — Os bens e serviços constantes da "factura" emitida pela APM, LTD, em 28.09.90, (vide 3.11), foram efectivamente necessários à organização e realização do Grande Prémio de Portugal de Fórmula Um, de 1990, e necessários à obtenção dos proveitos contabilizados.

3.26 — Não foi tido em conta o prejuízo acumulado dos exercícios de 1985 a 1988, nos termos do disposto no artº 46º do CIRC.

3.27 — Em 24.11.92, foi levantado auto de notícia à impugnante, pela infracção prevista no artº. 12º do D.L. nº 442-B/88, de 30.11 e artº 41º nº 1 alínea *h*) do CIRC e punida pelo artº 34º, nº 1 do RJIFNA, e junto de fls. 88 a 91 e cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

3.28 — O documento de fls. 26 tem aposto no seu rosto a expressão "Invoice" e contém os elementos, identificadores do emitente, do devedor, a descrição e valor dos serviços e o prazo de pagamento.

3.29 — O emitente do documento referido em 3.28 é residente em Inglaterra, local onde aquele foi emitido.

2.º *Fundamentos.*

Fundamentalmente, na sentença recorrida entendeu-se que o documento de fl. 26 vale como factura, pelas seguintes razões:

«As exigências formais para a validades das facturas, constantes do artº 35º do CIVA, valem apenas em sede de IVA e não em sede de IRC;

O documento de fl. 26 não foi emitido por um português e a sua emissão teve lugar no estrangeiro, onde a lei portuguesa não é aplicável;

O documento de fl. 26 é prova bastante do custo contabilizado;

Não se discute se o documento de fl. 26 correspondente ou não a um custo efectivamente suportado pela impugnante. O que se discute é a sua validade formal.»

O Mº Pº não concorda com este entendimento, pelas seguintes razões:

«O documento de fl. 26 não reflecte a operação realizada nem o respectivo lançamento está apoiado em documento justificativo [art.^{os} 17.º-3-b) e 98.º-3-a do CIRC];

O documento de fl. 26 não faz prova para efeitos de IRC;

Na sentença há uma contradição ao dizer-se que o doc. de fl. 26 faz prova dos custos e dizer-se, depois, que os custos foram essenciais para a obtenção dos proveitos;

A sentença errou ao apreciar apenas a validade formal do doc. de fl. 26, deixando de lado a sua força probatória.»

Postos os termos da controvérsia, vejamos, em primeiro lugar, a questão prévia da legitimidade do MºPº para o recurso.

O M.º P.º tem legitimidade para recorrer das sentenças proferidas pelos tribunais tributários de 1ª instância, quando entenda que as mesmas violam a lei (artº 167º do CPT).

Por isso, julga-se improcedente a questão prévia.

Vejamos o mérito do recurso.

O artº 35º, nº 5, do CIVA (redacção vigente em 1990), indicava os elementos que as facturas ou documentos equivalentes deviam ter. A exigência desses elementos ou requisitos articula-se com o disposto no artº 19º, nº 2, do CIVA, nos termos do qual só confere direito à dedução (de IVA) o imposto mencionado em facturas e documentos equivalentes passados em *forma legal.*

Fora deste efeito — direito à dedução — não se pode extrair qualquer outra consequência de a factura não estar na forma legal prevista no art.º 35.º, nº 5, do CIVA.

Daí que andou bem o tribunal de 1..ª instância quando não extrapolou para o IRC os efeitos de uma factura que não foi passada na forma legal previsto para o IVA.

É verdade que a contabilidade das empresas tem de reflectir todas as operações realizadas [art.º 17.º, .º 3, al. b), do CIRC]. Porém, para o tribunal de 1ª instância o documento de fl. 26 reflecte a operação realizada, não merecendo censura este juízo.

Também é verdade que, nos termos do artº 98º, nº 3, al. a), do CIRC, todos os lançamentos na contabilidade devem estar apoiados em documentos justificativos. Porém, para o tribunal *a quo,* o documento de fl. 26 é justificativo da operação que teve lugar. Também nos parece acertado este entendimento.

Logo, é tudo uma questão probatória posta sobre documentos, sendo certo que o CIRC não faz exigências formais idênticas às do art.º 35.º, n.º 5, do CIVA.

Nos termos do artº 655º do CPC, o tribunal aprecia livremente as provas, decidindo segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto. Mas só quando a lei exija, para a existência ou prova do facto jurídico, qualquer formalidade especial é que esta formalidade não pode ser dispensada. Ora, *in casu,* a lei não faz qualquer exigência formal para as facturas ou documentos equivalentes valerem como tal. E se a lei não faz qualquer exigência formal também os sujeitos processuais a não podem fazer. Os documentos particulares, como o de fl. 26, têm a sua força probatória estabelecida no artº 376º do Código Civil, e essa força probatória foi reconhecida na sentença recorrida.

Também, nos termos do artº 78º do CPT, então vigente, a escrita comercial tem força probatória, presumindo-se verdadeiros os dados e apuramentos decorrentes, salvo no caso de erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte.

A conclusão a que se chegou na sentença de que os custos foram essenciais para a obtenção dos proveitos respectivas não invalida a conclusão a que se chegou sobre a força probatória do doc. de fl. 26. É apenas um reforço da tese.

Também não há contradição entre o facto de se apreciar a validade formal do documento e, depois, se dizer que não chegou a ser questionada a respectiva correspondência substancial. De facto, o tribunal de 1ª instância apreciou apenas o problema que o Fisco tinha suscitado — alidade do documento como factura — e não enveredou por fazer "dupla administração" e extrair a correspondência do documento com a substância a que dizia respeito. Essa não é a função do juiz, o qual deve controlar a legalidade dos actos e não praticar novos actos ou reformar os existentes. Estamos num contencioso de anulação.

Finalmente, o documento de fl. 26 foi passado no estrangeiro, tendo apenas que cumprir a lei do País em que foi passado (artº 36º do Código Civil): OBSERVÂNCIA DA LEI EM VIGOR NO LUGAR EM QUE É FEITA A DECLARAÇÃO.

Por estas razões, a sentença recorrida não incorreu em erro de julgamento.

3.º *Decisão.*

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

Sem custas.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira — Ernâni Figueiredo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Âmbito do recurso jurisdicional. Ampliação a requerimento do recorrido. Art. 684.º-A do C.P. Civil. IRS. Art. 2, n.º 3, al. h) do CIRS. Inconstitucionalidade orgânica. Lei 106/88. Leis de autorização legislativa.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Para que possam ser reapreciados, em recurso jurisdicional, os fundamentos em que decaiu a parte vencedora, é necessário, que, nos termos do art. 684.º-A do C.P. Civil, a questão seja expressamente suscitada pelo recorrido, na respectiva contra-alegação.

2 — O art. 2.º, n.º 3, al. h), do CIRS não padece de inconstitucionalidade orgânica, face à respectiva lei de autorização legislativa — art. 4.º da lei 106/88, de 17 de Setembro.

Recurso nº 23 564. Recorrente: Daniel Emílio Nunes de Sousa; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.mo Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Daniel Emílio Nunes de Sousa vem interpor recurso jurisdicional do acórdão do TCA, proferido em 29-9-98, que concedeu provimento ao recurso que a Fazenda Pública interpusera da sentença que, por sua vez, julgou procedente a impugnação judicial pelo mesmo deduzida contra a liquidação de IRS dos anos de 1990 a 1992, consequentemente a anulando.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1) Desconformidade formal do art. 2.º/n.º 3, alínea *h*), do CIRS com o disposto no artigos 168/2 e 103/2 todos da CRP.

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

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

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

Ora, da leitura de tal omissão necessariamente terá que retirar-se a única conclusão constitucionalmente possível, isto é, não permitir intencionalmente o legislador parlamentar a tributação das «grojetas» pelo que o artigo 2.º, n.º 3, alínea *h*), do CIRS é organicamente inconstitucional por violar a lei de autorização legislativa n.º 106/88 que lhe serviu de suporte, violando assim os artigos 168/2 e 103/2, todos da CRP.

2) Desconformidade material do artigo 2.º, n.º 3, alínea *h*) do CIRS face aos artigos 13.º, 104/1 e 3 do CRP por violação do princípio da igualdade tirbutária neles plasmado.

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

É que tais rendimentos a tributar não servirão de suporte do regime de segurança social nem para o cômputo do valor devido a título de indemnização por despedimento sem justa causa, apesar de tributado, ao contrário dos rendimentos auferidos por via da sua entidade patronal.

Assim, sabendo de antemão o legislador fiscal que tal norma apenas poderá ser aplicada a um número restrito de contribuinte passivos de imposto, tal viola o princípio da igualdade constitucional plasmado na CRP, enquanto permite que os sujeitos passivos do imposto sejam iguais perante a realidade e desiguais perante a lei.

Por último, sabendo-se que o no regime do imposto sobre as sucessões e doações português as doações de bens móveis não são em regra doações tributadas, e tendo em conta que as «grojetas» tratam-se de no fundo de doações de bens móveis, logo em termos de justiça da tributação, todas as aquisições de igual natureza não deverão ser tributadas já que o fundamento que subjaz para a sua incidência legal [artigo 2/3, alínea *h*), do CIRS] está apenas no facto de se acharem relacionadas com prestações de serviços.

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

Em conclusão, o artigo 2/3, alínea h) viola o princípio de igualdade tributária plasmado nos artigos 13.º, 104/1 e 3.º da CRP o que conduz a ser inconstitucional por vício material devendo como tal ser declarado».

O Ex.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

E corridos os vistos legais, nada obsta à decisão remetendo-se, no ponto, para a matéria de facto fixada na instância — artigo 713.º, n.º 6, e 726.º do Código do Processo Civil.

Vejamos pois:

O recorrente fundamenta o presente recurso na inconstitucionalidade, tanto orgânica como material, do artigo 2.º, n.º 3, alínea *h*), do CIRS, a primeira por violação da respectiva lei de autorização legislativa n.º 106/88, de 17 de Setembro, e a segunda «por violação do princípio da igualdade tributária» vertidos nos artigos 13.º, 104.º, n.os 1 e 3 da CRP.

Tal como havia feito na petição inicial da predita impugnação judicial.

Ora, a sentença entendeu não se verificar o primeiro vício mas, antes, o segundo pelo que anulou a liquidação com este último fundamento.

Daí o recurso da Fazenda Pública, nos preditos termos, com base na não inconstitucionalidade orgânica do referido preceito legal.

Sendo que, na respectiva contra-alegação, o ora recorrente expressamente afirma que «o objecto do recurso restringe-se consequentemente à apreciação desta questão de direito».

E dispõe o artigo 684.º-A, n.º 1, do Código do Processo Civil, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 39/95, de 15/2, sob a epígrafe «ampliação do âmbito do recurso a requerimento do recorrido», que «no caso de pluralidade de fundamentos da acção ou da defesa, o tribunal de recurso conhecerá do fundamento em que a parte vencedora decaíu, desde que esta o requeira, mesmo a título subsidiário, na respectiva alegação, prevenindo a necessidade da sua apreciação».

Ora, como se viu, o ora recorrente não só requereu a apreciação, pelo tribunal *ad quem,* daquela inconstitucionalidade material como expressamente, nos preditos termos, cingiu o recurso proposto pela Fazenda Pública à questão da inconstitucionalidade material da norma em causa.

Pelo que não pode, ora, retomar a sua discussão para estes TA, precludido que assim se mostra o direito à respectiva invocação.

Tal questão está, pois, fora do objecto do presente recurso, pelo que não pode este tribunal dela conhecer.

Cfr. os artigos do STJ de 14/2/95 in *Colectânea,* tomo 1, pág. 92, de 18/3/97, Rec. 735/96 e de 25/11/97 in *BMJ* 471-329.

Resta, assim, a apreciação da predita inconstitucionalidade orgânica que o tribunal ora recorrido entendeu não se verificar.

O artigo 1.º da Lei 106/88 autorizou o Governo, nomeadamente, a aprovar o diploma regulador do IRS «de acordo com o preceituado nos artigos seguintes», obedecendo a princípios de equidade, eficiência e simplicidade» incidindo o imposto — artigo 4.º, n.º 1, categoria A — sobre os «rendimentos do trabalho dependente», como tal se considerando — n.º 2, alínea *a*) — «todas as remunerações provenientes do trabalho por conta de outrem, prestado . . . em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado», sendo que — n.º 3 — «em relação a cada categoria de rendimentos, genericamente definidos no número anterior, a lei esclarecerá, quando necessário, os que nela se incluem».

E, no uso de tal autorização legislativa, o Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, aprovou o CIRS — artigo 1.º — dispondo o artigo 2.º, n.º 2, alínea *h*), deste, que se consideram ainda rendimentos do trabalho dependente as gratificações auferidas pela prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal.

Assim, nos termos da autorização legislativa, o Governo estava autorizado a definir quais os rendimentos do trabalho, ainda que com o limite de se tratar de rendimentos auferidos em virtude da prestação de trabalho e de o serem efectiva que não apenas aparentemente.

Como é o caso: tais gratificações não só constituem, para os seus beneficiários, um rendimento real e efectivo como é sua causa a prestação de trabalho.

Na verdade, o Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, que a tempo regulava o exercício da actividade do jogo, dispunha — artigo 79.º — sobre o regime da aceitação de gratificações pelos empregados dos quadros das salas de jogos, proibindo a sua precepção individual e impondo a distribuição, vindo tal diploma a ser regulamentado pela Portaria 1159/90, de 27 de Novembro, estabelecendo as respectivas regras.

Tal precepção não dependia, assim, sequer da sua oferta individual mas, antes, da qualidade de trabalhador dos quadros das salas de jogos e do exercício da correspondente actividade profissional.

Não se crêem, pois, ultrapassados, os limites da extensão da referida autorização legislativa.

Como se escreve no Ac. do TC n.º 497/97, de 9/7/97, in *Diário da República,* 2.ª série, de 10/10/97, págs. 12 485 e segs.:

«Os contornos da delimitação e condicionamento do âmbito das leis de autorização têm sido objecto da jurisprudência deste tribunal, que os vem definindo numa linha descursiva segundo a qual o objecto da autorização constitui o elemento enunciador da matéria sobre que a autorização versa, a extensão específica a amplitude das leis autorizadas e pelo sentido se fixam os princípios base que hão-de orientar o Governo na elaboração destas últimas . . .

Cabendo, assim, à extensão da autorização especificar os aspectos da disciplina jurídica da matéria objecto do exercício dos poderes delegados, não se tem esta por desrespeitada pela iniciativa do Governo, nomeadamente por exorbitar o programa e o conjunto de directrizes proposto pela autorização legislativa.

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

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

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Gorjetas. Tributação em IRS.

Doutrina que dimana da decisão:

O art.º 2.º, n.º 3, al. h), do Código do IRS não é inconstitucional, na parte em que manda tributar as gorjetas auferidas pelos profissionais de banca dos casinos, pois não é organicamente inconstitucional nem viola o princípio da igualdade tributária.

Recurso n.º 23 585. Recorrente: José Joaquim Bugalho Caldeira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Cons. Dr. Almeida Lopes.

1.º *Relatório.*

Com fundamento em inconstitucionalidade da al. h), do n.º 3, do art.º 2.º do CIRS, por violação do princípio da igualdade tributária, em dúvida quanto à fixação do *quantum* da matéria tributável com base em critérios indiciários e na sua falta de razoabilidade, bem como na inequibilidade da norma de tributação, o contribuinte JOSÉ JOAQUIM BUGALHO CALDEIRA, residente em Expansão Sul, 1, 3.º Esq.º, 8100 Loulé, deduziu impugnação contra o acto de indeferimento tácito da sua reclamação graciosa contra a liquidação da quantia de 293.530$00 de IRS do ano de 1989.

Por sentença de fls. 73 a 80, do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Faro, foi a impugnação julgada procedente e anulada a liquidação, com fundamento em inconstitucionalidade orgânica da norma de tributação.

Interposto recurso para o antigo Tribunal Tributário de 2.ª Instância, este, por acórdão de fls. 130, suspendeu a instância até que o TC se pronunciasse sobre um pedido de fiscalização abstracta da norma em causa.

Proferido o acórdão n.º 497/97, do TC, publicado na II S. do DR de 10.10.97, no sentido da constitucionalidade, o Tribunal Central Administrativo proferiu o acórdão de fls. 143 a 148 a revogar a sentença da 1.ª instância e a mandar que os autos aí voltassem para conhecimento das restantes questões que foram consideradas prejudicadas pelo julgamento de inconstitucionalidade.

Inconformado com este acórdão do TCA, o contribuinte recorreu para este STA, sustentando a inconstitucionalidade da norma de tributação por violação dos art.os 168.º, n.º 2, 103.º, n.º 2, 13.º e 104.º, n.os 1 e 3 da CRP.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o D.º PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso pelo facto de ser de manter a jurisprudência do TC fixada no acórdão n.º 479/97, do TC.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se o acórdão recorrido deve ser confirmado ou reformado.

Os factos dados como provados são os constante de fls. 144-145 pois foram fixados pelas instâncias.

2.º *Fundamentos.*

A questão de que cumpre conhecer é a questão de (in)constitucionalidade da al. h), do n.º 3, do art.º 2.º, do CIRS.

Diz essa regra:

CONSIDERAM-SE RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE TODAS AS REMUNERAÇÕES PAGAS OU POSTAS À DISPOSIÇÃO DO SEU TITULAR, PROVENIENTES DE ... GRATIFICAÇÕES AUFERIDAS PELA PRESTAÇÃO OU EM RAZÃO DA PRESTAÇÃO DE TRABALHO, QUANDO NÃO ATRIBUÍDAS PELA RESPECTIVA ENTIDADE PATRONAL.

O TC, no seu acórdão n.º 497/97, 2.ª série do DR de 10.10.97, entendeu que esta norma não é organicamente inconstitucional e não viola o princípio da igualdade tributária.

O STA concorda com este julgamento da questão de (in)constitucionalidade, pelo que se entende que a 2.ª conclusão das alegações do recorrente é improcedente, pois não há violação, por parte da regra acima transcrita, dos art.os 13.º e 104.º, n.os 1 e 3, da CRP.

Também se concorda com o julgamento da questão da (in)constitucionalidade orgânica, pois a regra legal não violou os art.os 168.º n.º 2, e 103.º, n.º 2, da CRP, pelo que também improcede a primeira conclusão do recurso.

O processo terá de voltar à 1.ª instância para que esta, em obediência ao acórdão recorrido, conheça das questões que foram consideradas prejudicadas na sentença.

3.º *Decisão.*

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

A fls. 166 e 167 veio o recorrente pedir a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide e a sua não condenação em custas.

Porém, este pedido não tem fundamento legal, aliás não invocado, pelo que vai indeferido.

Custas pelo recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Tribunal Central Administrativo. Despacho do relator. Inadmissibilidade de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Dos despachos do relator do Tribunal Central Administrativo não cabe recurso para o Supremo Tribunal Administrativo.

II — A eventual sindicância destes despachos há-de requerer-se antes e em primeiro lugar junto da conferência de juízes do respectivo tribunal e só do acórdão depois proferido sobre a controvertida questão caberá recurso para o tribunal superior, tudo nos termos e de harmonia com o disposto nas disposições conjugadas dos arts. 32º n.º 1 do ETAF, 167º e 176 n.º 2 e 3 do CPT e 754º, 700º n.º 1 al. e) e n.º 3 e 704º do CPC.

Recurso n.º 23 612. Recorrente: Isaías de Almeida; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com o aliás douto despacho do M.mo Juiz Desembargador Relator do Tribunal Central Administrativo que lhe julgou deserto o recurso que interpusera da decisão do TT de 1ª Instância de Lisboa por falta de apresentação das respectivas alegações de recurso, dele interpôs agora recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Impugnante Isaías de Almeida, nos autos convenientemente identificado.

Admitido este recurso pelo despacho de fls. 88, subiram os autos a este Supremo Tribunal onde, mediante prévia notificação, o Recorrente apresentou as respectivas alegações pugnando pela revogação do decidido, contra-alegou o Ex.mo Representante da Fazenda Pública evidenciando a bondade e acerto da impugnada decisão e, por sua vez, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer sustentando também o infundado do presente recurso jurisdicional.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

Em primeiro lugar e prejudicialmente da questão da admissibilidade do recurso, questão que, a proceder, necessariamente obstará ao conhecimento de mérito.

Nos termos do art. 32 n.º 1 do ETAF à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, entre outros, e no que concerne ao Tribunal Central Administrativo, apenas compete conhecer dos recursos *dos acórdãos* por este proferidos em 1º grau de jurisdição e ao abrigo da competência estabelecida no art. 41º.

E, por sua vez, de harmonia com o disposto nos arts. 167º e 176º n.º 2 e 3 do CPT do despacho do Relator que decida não conhecer do objecto do recurso, por entender que lhe faltam os respectivos pressupostos processuais, *cabe reclamação para a conferência*.

Semelhantemente se estabelece no art. 754º do Código de Processo Civil quanto ao agravo interposto na 2ª instância - cabe recurso de agravo para o Supremo Tribunal de Justiça *do acórdão da Relação*.

Já que também nos termos do disposto no art. 700º n.º 3 deste diploma legal, *dos despachos do relator pode a parte que se considere prejudicada requerer que sobre a matéria do despacho recaia um acórdão* (itálicos nossos).

Quer dizer, do despacho do relator de tribunal de 2ª instância não é admissível recurso para o tribunal superior.

A eventual sindicância destes despachos há-de requerer-se antes e em primeiro lugar junto da conferência de juízes do respectivo tribunal e só do acórdão depois proferido caberá recurso para o tribunal hierarquicamente superior.

No caso dos autos, como se deixa relatado, o Recorrente interpôs o presente recurso sem que previamente tivesse reclamado, como deveria, para a conferência.

Assim, o recurso interposto e admitido, não só não era admissível como não deveria ter sido admitido.

E tendo-o sido por decisão que, porém e nos termos do disposto no n.º 4 do art. 687º do CPC, não vincula o Tribunal superior, importa agora declarar a sua inadmissibilidade.

Inadmissibilidade que determina o não conhecimento do respectivo objecto e a consequente extinção da presente instância de recurso jurisdicional, nos precisos termos dos arts 700º n.º 1 al. e) e 704º do citado CPC, aplicáveis "ex vi" do art. 2º al. f) do CPT.

Pelo exposto e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em não tomar conhecimento do presente recurso jurisdicional, declarando extinta a respectiva instância de recurso.

Custas pelo Recorrente, fixando a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Pedido de anulação de venda em execução fiscal. Ilegitimidade do requerente. Falta de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

Suscitada, pela Fazenda Pública, a ilegitimidade da requerente de pedido de anulação da venda efectuada em execução fiscal, e levantada a mesma questão pelo Ministério Público, no seu visto anterior à decisão — limitando-se o Juiz a afirmar a legitimidade das partes, sem qualquer debate nem justificação, há omissão de julgamento ou, pelo menos, falta de motivação, o que consubstancia a nulidade do artigo 144º nº 1 do Código de Processo Tributário.

Recurso n.º 23 691. Recorrente: Ministério Público; Recorrida: Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Arganil; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. O MINISTÉRIO PÚBLICO recorre da sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra que julgou improcedente a "impugnação", pela CAIXA DE CRÉDITO AGRÍCOLA MÚTUO DE ARGANIL, da venda efectuada em processo de execução fiscal no qual é executada a SOCIEDADE DE RESINAS MATIAS, LDA., com sede em Arganil, e em que foi adquirente RESIPIM - QUÍMICOS, LDA., com sede, também, em Arganil.

Formula as seguintes conclusões:

«a) No parecer prévio a sentença recorrida, o ora recorrente sustentou, tal como já o sustentara a Fazenda Pública na sua contestação, que, nos termos do nº 1 do artº 908º do CP Civil, aplicável *ex vi* da al. f) do artº 2º do CPT, só o comprador da coisa penhorada em processo de execução é que tem legitimidade para pedir a anulação da venda dessa coisa, pelo que, *in casu,* não tendo a Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Arganil sido compradora do imóvel cuja venda ora requer seja anulada, não tem legitimidade para tal requerer, razão pela qual se devia, desde logo, indeferir esse pedido;

b) Todavia, não obstante tal questão lhe ter sido suscitada, o Mº Juiz limitou-se a concluir que "as partes são legítimas", sem nada mais acrescentar sobre tal matéria, ou seja, a decisão de considerar aquela Caixa parte legítima carece de qualquer fundamentação, pelo que não se vislumbram as razões que conduziram à mesma;

c) A falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, constitui causa de nulidade da sentença, prevista no artº 144º do CPT e 668º, nº 1, ai. b), do CP Civil;

d) Deve, pois, declarar-se tal nulidade;

e) Em qualquer caso, sempre a sentença recorrida deveria ser revogada, decidindo-se que a citada Caixa é parte ilegítima, pelas razões atrás expostas, mesmo que se entendesse que se não verifica aquela nulidade".

1.2. Não foram produzidas contra-alegações.

1.3. Os Exmºs. adjuntos apuseram o seu visto.

2. A matéria de facto foi assim fixada na sentença recorrida (alíneas de iniciativa nossa):

«A) Da "acta de abertura de proposta em carta fechada", doc. de fls. 17 dos Autos, conclui-se que a maior oferta foi efectuada pela Autora;

B) E que o bem foi adjudicado à firma Resipim - Químicos, Ldª;

C) O que lhe foi concedido "depois de analisado o contrato de arrendamento";

D) Nenhuma irregularidade relativa à abertura, licitação, sorteio, apreciação e aceitação das propostas foi arguida no próprio acto;

E) O tipo de escrita dactilografada utilizado no texto do documento de fls. 52 subordinado à epígrafe "contrato de arrendamento das instalações" foi introduzido no mercado em 1977/1978;

F) Assim, aquele texto dactilografado pode ter sido produzido na data que consta do contrato em exame;

G) Porém, a produção das séries a que pertencem as estampilhas fiscais de 400$00 e 1.000$00 apostas no contrato examinado apenas foi concluída, respectivamente, em Agosto e Setembro de 1994;

H) Deste modo, a selagem e a assinatura do documento não pode ter sido efectuada na data de 1 de Junho de 1993, que dele consta, de acordo com a conclusão do relatório de exame nº 6191/95-D do Laboratório de Polícia Científica. anexo aos Autos;

I) A testemunha ouvida, Manuel Pinheiro Nunes Pereira, que trabalha desde 1988 por conta da Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Arganil, na qualidade de gerente daquela Instituição, precisou que entre a hasta pública e a descoberta do escrito da "cessão de exploração", que aconteceu no Cartório Notarial de Penacova, mediaram duas semanas;

J) Acrescentando, ainda, não lhe ter sido exibido qualquer contrato de arrendamento pelo Senhor.

K) Com o documento de fls. 52, subordinado à epígrafe "contrato de arrendamento das instalações", foram juntos aos Autos recibo da renda mensal das instalações, do mês de Dezembro de 1994 (p. 25); acta de 4.6.93, da Assembleia Extraordinária da firma "Resipim — Químicos, Ldª" (fls. 26 e 27); recibo das rendas pagas no período de 1.6.93 até 30.12.93 (fls. 28); talão de depósito da renda das instalações do mês de Janeiro de 1995 (fls. 30); talão de depósito de renda do mês de Fevereiro de 1995 (fls. 31);

L) Depósitos estes efectuados na autora em 15 de Fevereiro de 1995, conforme certificação da "Caixa";

M) O contrato de fls. 11 é um documento subordinado à epígrafe "exploração industrial";

N) Sendo que na informação dos Serviços de fls. 16 verso se admite "perante aquela indicação e exibição de uma escritura, conclui-se, por lapso, tratar-se de uma escrita de cedência de exploração com contrato de arrendamento, o que não se verificava, pois tratava-se, tão-só, de uma escritura de cedência de exploração feita pelo executado à já referida Firma";

O) Só se veio a apurar, posteriormente, que o contrato exibido, no momento da abertura de propostas, antes um "contrato de cessão de exploração";

P) A caixa, depois, contactou o Sr. Chefe da Repartição de Finanças, que se terá nessa altura apercebido que se tratava, não de um contrato de arrendamento, mas antes de um contrato de cessão de exploração.»

3. A primeira questão a tratar é a da nulidade em que teria incorrido a sentença recorrida por não especificar os fundamentos de facto e de direito que justificam o decidido quanto à legitimidade da Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Arganil para impugnar a venda efectuada em processo de execução fiscal em que não foi adquirente.

Como se vê na contestação da Fazenda Pública, foi nessa peça, com apelo ao artigo 908º do Código de Processo Civil, suscitada a ilegitimidade activa daquela Caixa. com fundamento em que para o incidente só teria legitimidade processual activa o comprador dos bens vendidos em execução fiscal, o que não era o seu caso (vd. fls. 19 a 23).

De tal modo foi a questão posta claramente que a falada Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Arganil veio com uma resposta à contestação, aí concluindo pela improcedência da excepção invocada (cfr. fls. 37 a 39).

Também o Exmº. Agente do Ministério Público junto do Tribunal recorrido, no douto parecer que emitiu antecedendo a sentença, suscitou a mesma questão — aliás, sem chegar a pronunciar-se sobre o fundo da causa incidental (vd. fls. 82 verso).

E ao Mmº. Juiz *a quo* não passou despercebido que, quer a Fazenda Pública, quer o Ministério Público, excepcionavam a ilegitimidade da requerente, por isso que, no relatório da sentença, o referiu (cfr. fls. 83 verso, 84 e verso e 85).

Não obstante, após resumir as posições das partes e do Ministério Público, o Mmº. Juiz passou a escrever:

«O Tribunal é competente em razão da nacionalidade, da matéria e da hierarquia. As partes dispõe de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas.

Não há nulidades e inexistem excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.»

Seguiram-se os factos que entendeu provados e a aplicação do direito a eles, capítulo em que não se vislumbra menção ao tema da legitimidade da requerente.

Ora, tendo sido posta ao Tribunal recorrido a questão da ilegitimidade da requerente, será que o Tribunal, ao dizer que as partes são legítimas, sem qualquer debate prévio sobre as razões em contrário aduzidas pela Fazenda Pública e pelo Ministério Público, se pronunciou sobre essa questão?

É evidente que a lacónica afirmação da legitimidade das partes está de todo desprovida de fundamentação. Trata-se do uso de uma fórmula tabelar, aceitável só quando a afirmação corresponda à verificação de mera rotina, pelo tribunal, dessa legitimidade, sem que ela haja sido questionada no processo.

Mas não repugna admitir que, mais do que uma pronúncia não motivada, se esteja, na circunstância concreta, perante uma omissão de julgamento. É que a questão foi expressamente posta ao Tribunal fundada em razões que a Fazenda Pública e o Ministério Público explicitaram. O Mmº. Juiz não se referiu a essas razões, não as contrariou, não apontou outras adversas; fez a afirmação da legitimidade das partes à margem do contexto em que a questão estava colocada, como que ignorando que a legitimidade da requerente estava posta em crise. Por isso, não parece despropositado entender-se que, verdadeiramente, ao proferir o despacho tabelar não se pronunciou sobre a legitimidade das partes, tal qual a questão fora colocada no processo, o que constituiria omissão de pronúncia.

De qualquer modo, é notória a falta de motivação do que a respeito da legitimidade afirmou o Mmº. Juiz, e a nulidade que essa falta consubstancia é tratada pela lei do mesmo modo que a consistente em omissão de pronúncia.

Como diz JOSÉ ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado,* vol. v, há razões substanciais e práticas para que se exija a fundamentação das decisões judiciais. É que a atribuição do juiz "é unicamente a de extrair da norma formulada pelo legislador a disciplina que se ajusta ao caso sujeito à sua decisão, cumpre-lhe demonstrar que a solução dada ao caso é legal e justa" — razão substancial. Por outro lado (razão prática), "sobretudo a parte vencida

tem o direito de saber por que razão lhe foi desfavorável a sentença; e tem mesmo necessidade de o saber, quando a sentença admita recurso, para poder impugnar o fundamento ou fundamentos perante o tribunal superior. Este carece também de conhecer as razões determinantes da decisão, para as poder apreciar no julgamento do recurso" (no mesmo sentido, cfr., ainda, ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *Manual de Processo Civil,* 2º edição, pág. 688/689).

A justeza deste ensinamento está comprovada no caso vertente.

Suscitada a ilegitimidade da requerente da anulação da venda, a Fazenda Pública e o Ministério Público, que levantaram a questão, têm o direito de saber por que não foi acolhido o seu entendimento, e precisam de o saber, para poderem refutar a decisão que lhes é adversa perante o tribunal de recurso.

Este, por seu turno, para conhecer do recurso, carece de saber por que razões entendeu o Mmº. Juiz que a Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Arganil tem legitimidade para requerer a anulação da venda. Só conhecendo essas razões este Tribunal pode avaliar da bondade da decisão, mantendo-a, ou, ao invés, afirmar a existência de erro de julgamento, revogando-a.

Verifica-se, destarte, a acusada nulidade do artigo 144º nº 1 do Código de Processo Tributário.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anulando a sentença recorrida, para ser substituída por outra que aprecie expressamente, de modo fundamentado, a excepção da ilegitimidade suscitada no processo.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Vítor Meira.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Avaliação de imóvel. Contestação parcial. Consolidação. Segunda avaliação. Resultado desfavorável ao requerente.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Estando em causa a atribuição de valor a um único imóvel, não é possível requerer segunda avaliação contestando apenas uma parte das operações levadas a cabo pelos peritos para encontrar aquele valor.

2 — A primeira avaliação, desde que requerida a segunda, não faz caso decidido nem, menos, caso julgado, não produzindo, pois, qualquer efeito que possa aproveitar quer à Fazenda, quer ao contribuinte.

3 — Nada obsta a que os peritos cheguem, pela segunda avaliação, a um valor superior ao da primeira, mesmo que o pedido de nova avaliação tenha sido fundado no excesso do valor atribuído pela inicial.

Recurso n.º 23 710. Recorrente: Maria Isabel B. Almeida Lopes; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. MARIA ISABEL BERNARDO ALMEIDA LOPES, residente em Rio de Loba, Viseu, recorre da sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu que julgou improcedente a impugnação da segunda avaliação a que foi sujeito um seu imóvel (lote de terreno destinado a construção urbana).

Formula as seguintes conclusões:

«1.º O preço estipulado para a área de 1760 m2, por estar tacitamente aceite, a por isso ser irretractável, e ainda por não ter sido impugnado, tem que se considerar como estabelecido em 60$00/m2;

2.º A segunda avaliação foi tão-somente requerida quanto à área de construção de 120 m2 e só quanto a esta é que a Comissão se deveria pronunciar;

3.º Violou assim, a sentença recorrida, por preterição de formalidades legais, os artigos 96 do CIMSISD e 490.º, n.º 2, e 567.º do Cod. Proc. Civil.»

1.2. A Fazenda Pública não contra-alegou.

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

1.4. Os Exmºs. Adjuntos apuseram os seus vistos.

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

1) Por Fernanda da Encarnação Ferreira de Almeida a Maria Isabel Bernardo da Almeida Lopes, foi apresentada na Repartição de Finanças de Viseu, declaração modelo 129, para a inscrição matricial de um lote de terreno destinado a construção urbana com a área de 1800 m2, sito no lugar da Travela, freguesia de Rio de Loba.

2) Nos termos dos artigos 53.º a 109.º, ambos do CIMSISD, procedeu-se à avaliação do referido lote de terreno, ao qual, a Comissão Permanente de Avaliação à propriedade Urbana, atribuiu os seguintes valores:

Para a área bruta de construção considerada de 120 m2, 7.000$00/m2, e global de 840.000$00;

Para a área restante do lote, 1760 m2, 60$00/m2, e global de 105.600$00, de que resulta o valor patrimonial total de 945.600$00.

3) Notificadas as proprietárias em 21-10-94, foi por elas apresentado pedido de 2.ª avaliação nos termos do artigo 96.º do referido Código, tendo o da co-proprietária Fernanda sido apresentado fora do prazo.

4) A Comissão formada para efeitos da 2.ª avaliação decidiu por voto de desempate do seu presidente atribuir os seguintes valores:

Lote para construção — 600 m2×1.500$00/m2=900.000$00;

Área restante — 1280 m2×250$00/m2=320.000$00;

VALOR PATRIMONIAL=1.220.000$00.

5) O louvado representante da Fazenda Pública, considerando a localização, fracos acessos e a dimensão do lote, atribuiu 1.500$00 por m2 a uma parcela de 600 m2 e 250$00 à área restante (1280 m2).

6) Por sua vez o louvado do contribuinte no seu laudo invocou que a reclamação apenas se referia ao valor atribuído pela 1.ª Comissão a 120 m2 do terreno (7.000$00), para os quais considerou como justo o valor de 1.500$00/m2 e que se deveria manter o valor de 60$00/m2 atribuído pela referida comissão à área restante.

7) O Presidente da Comissão, considerando tratar-se de uma nova avaliação, inclinou-se para o laudo do louvado da Fazenda Pública, com o resultado atrás referido».

3.1. A um lote de terreno para construção com 1880 m2, pertencente à recorrente, foi atribuído o valor de 945.600$00, em primeira avaliação, considerando os louvados os seguintes valores:

120 m2 de construção a 7.000$00/m2, 840.000$00;

1760 m2 a 60$00/m2, 105.600$00.

Requerida segunda avaliação pela recorrente, foi atribuído ao mesmo lote o valor de 1.220.000$00, deste modo:

600 m2 de construção a 1.500$00/m2, 900.000$00;

1280 m2 a 250$00/m2, 320.000$00.

Impugnou a recorrente o resultado desta segunda avaliação dizendo, em súmula, que ela só podia inovar, relativamente à primeira, no tocante à área considerada de construção (120 m2), mas não no concernente à sobrante, de 1760 m2, já que, quanto a esta, aceitou o resultado da primeira avaliação.

O tribunal de 1ª instância não lhe deu razão, por considerar, em síntese, que a segunda avaliação visa, como a primeira, atribuir um valor patrimonial ao imóvel, no todo, não podendo cindir-se essa avaliação na de várias parcelas, nem constituindo a primeira avaliação limitação a que a segunda deva sujeitar-se.

Este último é, também, o parecer do Ministério Público neste Tribunal.

3.2. Como se sabe, o acto de avaliação insere-se num procedimento, autónomo ou integrado no tendente à liquidação de imposto, que visa estabelecer o valor económico de um bem.

Trata-se de um acto jurídico-administrativo, praticado por um órgão não jurisdicional (comissão de avaliação), no exercício da função administrativa.

Visando o acto a determinação do valor da realidade material sobre que há-de incidir a tributação, enquanto tal valor não estiver estabelecido, o que só acontece no termo do procedimento avaliativo, tudo se passa como se não houvera valor algum.

Assim, realizado o primeiro acto de avaliação, se alguma das partes interessadas — contribuinte ou Fazenda — não se conformar com o resultado, requerendo ou promovendo nova avaliação, a primeira, assim contestada, não produz qualquer efeito de que possa aproveitar-se o contribuinte ou a Fazenda.

A segunda avaliação, no caso, requerida pela recorrente, pode ser provocada pelo contribuinte ou pela Administração Fiscal, ou por ambos, quando não concordem com o resultado da primeira.

Trata-se de uma diligência que tem a mesma natureza da primeira e visa o mesmo objectivo que ela: a atribuição de valor ao bem a avaliar.

São as mesmas as regras legais sobre o formalismo a que deve obedecer a avaliação, independentemente de ser a primeira ou a segunda.

Os mesmos são, também, os critérios legais que os peritos devem observar.

Mas são dois actos distintos um do outro, levados a cabo por louvados diferentes.

Resulta, tudo quanto se afirma, do artigo 96.º do Código do Imposto Municipal da Sisa a do Imposto sobre as Sucessões a Doações (doravante, CIMSISSD).

Podendo a segunda avaliação ser provocada, quer pelo contribuinte, quer pelo fisco, quer por ambos, por qualquer deles não aceitar o resultado da primeira, pode, é evidente, qualquer deles ver a sua pretensão acolhida, a pode isso não acontecer. Fala-se, neste caso, com relevância, nomeadamente, para efeito de custas (cfr. o artigo 99.º do CIMSISSD), de decaimento ou sucumbência, que pode ser total ou parcial.

Resulta, pois, que a recorrente, ao requerer a segunda avaliação, podia obter o resultado pretendido (um valor mais baixo), e podia não o conseguir.

O resultado visado não podia, porém, ser diferente daquele que a diligência tem por escopo, ou seja, a atribuição de um valor ao bem. E tratando-se de um único bem — um lote de terreno para construção — o valor que os peritos de qualquer das avaliações deviam encontrar era um só, o correspondente ao bem, na sua globalidade. O demais, que os laudos dos peritos habitualmente revelam, são operações demonstrativas do modo como chegaram a esse valor, porventura, como foi o caso, atendendo ao destino do bem, considerando, para o efeito, que uma parte dele serve para construção a outra para logradouro, etc.

Mas não é possível, nem ao contribuinte, nem à Fazenda Pública, contestar uma parte dos valores a que os peritos, no seu percurso para encontrar o valor a dar ao bem, chegaram, e aceitar outra ou outras; dito de outro modo, não há avaliações parcelares, como resulta do citado artigo 96.º do CIMSISSD.

Em conclusão, e contra o que entende a recorrente, ela não contestou, ao requerer a segunda avaliação, outra coisa que não fosse o valor de 945.600$00 resultante da primeira.

E não podia, em consequência, obter outra coisa que não fosse outro ou o mesmo valor.

Não obstante isto, que se afigura pacífico, parece chocante que o contribuinte, ao não acatar o resultado da primeira avaliação, e requerer segunda, possa ver a sua situação piorada, em vez de melhorada, pela atribuição de um valor superior ao primeiro.

Mas não deve impressionar-nos esta possibilidade.

Não vigora, aqui, o princípio da proibição da *reformatio in pejus,* nem do caso julgado, nem, sequer, do caso decidido.

O acto de avaliação é, como se disse, um acto administrativo, praticado por um órgão não jurisdicional, e o facto de ser requerida a segunda avaliação desde logo impede que se consolide, no todo ou em parte, o resultado da primeira.

Repetindo o que também já se afirmou: enquanto não estiver estabelecido o valor da realidade material sobre que há-de incidir a tributação, e isso só acontece no termo do procedimento avaliativo, tudo se passa como se não houvera valor algum. Por isso, a primeira avaliação, quando questionada, não produz qualquer efeito de que possam aproveitar-se o contribuinte ou a Fazenda.

Improcedem, deste modo, todas as conclusões das alegações da recorrente.

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

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

Lisboa, 3 de Julho de 1999. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel — Fonseca Limão.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Reforma da conta de custas. Legitimidade da fazenda publica para a requerer.

Doutrina que dimana da decisão:

A Fazenda Pública não tem legitimidade para requerer a reforma da conta de custas efectuada em impugnação judicial, a não ser que tenha sofrido condenação, por a lei lhe não atribuir a defesa dos interesses em questão.

Recurso nº 23 774. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses, C. R. L.; Relator: Exmo Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1 — A FAZENDA PÚBLICA recorre do despacho da Mmo. Juiz da 2.ª Secção do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que a julgou parte ilegítima para requerer a reformulação da conta ali elaborada em processo de impugnação judicial, de modo a compreender tão-só as custas relativas ao processado em 1.ª instância.

Formula as seguintes conclusões:

«1) As custas devidas nos processos tributários, não são custas judiciais, são encargos e receitas de natureza tributária, liquidados a administrados pela Direcção-Geral dos Impostos por força do Regulamento das Custas dos Processos Tributários e dos artigos 3.º e 4.º do Decreto-Lei n.º 29/98, de 11/2, que o aprovou.

2) Ao defender-se jurisprudencialmente que a Fazenda Pública representada por pessoal do quadro da Direcção-Geral dos Impostos tem legitimidade para representar a entidade liquidadora de emolumentos de registo comercial que não administra, nem tutela, não pode estar em causa a sua legitimidade para sindicar a liquidação de encargos e receitas de natureza tributária que administra e tutela, nos termos do disposto nos mencionados artigos 3.º e 4.º do Decreto-Lei n.º 29/98, de 11/2.

3) Tanto mais assim por o legislador haver consagrado no processo judicial tributário o princípio do contraditório pleno ao imputar de forma determinante que cabe ao representante da Fazenda Pública defender os legítimos interesses desta ainda que na posição de recorrente ou recorrida e até suscitar a incompetência absoluta do tribunal, nos termos do n.º 2 do artigo 45.º do CPT.

4) Conhecer se são de liquidar na 1.ª Instância ou no STA e se estão bem ou mal liquidadas, não é uma mera questão de legalidade, dado os interesses em jogo, em que é necessário definir não só o respectivo "quantum", como a quem pertencem, ou dito de outro modo, há que determinar a sua medida e a forma como a por quem hão-de ser distribuídas.

5) "In casu" e sem margem para dúvidas, a Fazenda Pública representada por pessoal do quadro da Direcção-Geral dos Impostos tem interesse legítimo, directo e é parte na matéria aqui em causa por compreender tributos não só administrados pela Direcção-Geral dos Impostos como a ela consignados.

6) Não é tal representatividade passível de atribuição ao Ministério Público por não adequada ao figurino do Ministério Público moderno, como se anota no BMJ n.º 467, pp. 404, a nem estar compreendida na previsão constante do n.º 1 do artigo 41.º do CPT.

7) Ao fazer-se a liquidação neste Tribunal Tributário de 1.ª Instância das devidas no Supremo Tribunal Administrativo, apesar de não fixadas de harmonia com o n.º 2 do artigo 10.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, tem de ter-se por assente que as devidas em ambas as instâncias têm a mesmíssima natureza, face ao princípio da unicidade da conta subjacente aos artigos 50.º e 51.º n.º 1 do Código das Custas Judiciais e têm por destino o consignado no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 29/98, de 11/2.

8) Para não ser assim, as custas do Supremo Tribunal Administrativo devem nele ser liquidadas, de harmonia com o § 1.º do artigo 23.º da Tabela de Custas do STA e do artigo 173.º do Código de Processo Tributário.

9) A douta decisão recorrida violou ainda o artigo 72.º do ETAF e o artigo 42.º do Código de Processo Tributário.»

1.2 — Não houve contra-alegações.

1.3 — O Exm.º Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal é de parecer que não deve tomar-se conhecimento do recurso, por a recorrente não ter «legitimidade para pedir a reforma da conta ou da decisão quanto a custas nos processos judiciais tributários».

1.4 — Os Exm.os Adjuntos apuseram os seus vistos.

2 — Revelam os autos as seguintes ocorrências relevantes para apreciar o recurso:

Em 30 de Setembro de 1998 este Tribunal proferiu acórdão no presente processo determinando a sua baixa à 1 a instância, «a fim de ser elaborada a conta» «das custas devidas ao STA» — fls. 91.

Em 4 de Novembro de 1998 foi pela 1.ª instância cumprido o julgado — fls. 97.

Em 13 seguinte a Fazenda Pública requereu a reformulação da conta, de modo a não compreender as custas devidas ao STA — fls. 99/110.

Em 30 seguinte a Fazenda Pública foi, pelo despacho recorrido, julgada parte ilegítima para a questão suscitada naquele requerimento — fls. 102.

3 — A questão a decidir é a da legitimidade da Fazenda Pública para pedir a reforma da conta de custas.

A jurisprudência deste Tribunal tem sido unânime em não lha reconhecer, sem embargo de, em algum caso isolado (como o invocado no presente recurso — fls. 118 a 120), o pedido de reforma da conta feito pela Fazenda Pública ter sido encarado noutra perspectiva, designadamente a do caso julgado.

Mas o certo é que, desde que vigora o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pelo decreto-lei .º 129/84, de 27 de Abril, são claramente distintas as funções que nestes tribunais são desempenhadas pelo representante da Fazenda Pública e pelo agente do Ministério Público. Àquele incumbe defender os legítimos interesses da Fazenda — artigos 33.º, 72.º e 74.º A este último cabe a defesa da legalidade e a realização do interesse público — artigos 69.º a 71.º

Também o Código de Processo Tributário se não afasta desta concepção — cfr. os artigos 41.º e 42.º

Pode, assim, concluir-se que, no processo judicial tributário, a Fazenda Pública actua como parte, cujos interesses são defendidos pelo

seu representante, enquanto que o Ministério Público age como defensor da legalidade, sem assumir no processo a posição de parte.

Daí que o representante da Fazenda Pública tenha legitimidade para representar, numa impugnação judicial, a parte que assume o lado passivo na relação processual, mesmo que se trate de entidade alheia à Administração Fiscal *stricto sensu* — designadamente no caso pela recorrente ora invocado, em que a entidade liquidadora não se integrava na Direcção-Geral dos Impostos, mas na Direcção-Geral dos Registos e Notariado.

Neste quadro se entende, também, que a correcção da conta de custas seja matéria que não integra os interesses da Fazenda Pública, enquanto parte no processo judicial tributário. Só assim não seria se a Fazenda porventura fosse condenada nas custas, caso em que se lhe não poderia negar legitimidade para recorrer da decisão condenatória, como para reclamar da conta de custas.

A condenação em custas é um acto jurisdicional e não administrativo, dele cabendo recurso jurisdicional nos termos da lei, o qual pode ser interposto por quem para tanto tenha legitimidade. A elaboração da conta é, apenas, o resultado da declaração jurisdicional, não podendo confundir-se com um acto tributário de liquidação. Por isso, não há que questionar a «competência» dos funcionários dos tribunais tributários de 1.ª instância para a elaboração da conta de custas. Enquanto funcionários do tribunal, cabe-lhes elaborar a conta de custas, conforme a correspondente decisão, independentemente de se tratar de funcionários do quadro da Direcção-Geral dos Impostos ou da Direcção-Geral dos Serviços Judiciários (como já acontece no Tribunal Central Administrativo e se aponta para que aconteça, de futuro, nos tribunais de 1.ª instância, no preâmbulo do decreto-lei n.º 229/96, de 29 de Novembro).

Por fim, a questão do destino das receitas arrecadadas, de acordo com o previsto na lei, suscitada nas últimas conclusões das alegações de recurso: aqui se revela, com clareza, que se trata de uma questão de legalidade, cujo controlo compete, não ao representante da Fazenda Pública, mas ao agente do Ministério Público.

4 — Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão impugnada.

Sem custas, por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Impugnação judicial de retenção na fonte de IRS pelo substituto. Retenção indevida. Reclamação graciosa.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Na redacção do artigo 152.º do Código do IRS anterior à que lhe foi dada pelo decreto-lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, o sujeito passivo de IRS, substituído, podia impugnar judicialmente, sem necessidade de prévia reclamação graciosa, a retenção na fonte, pelo substituto que a entregara nos cofres do Estado, de importância indevida de IRS.

2 — Na vigência da mesma redacção, o substituto que entregasse nos cofres do Estado importância superior à retida, por erro material, só podia impugnar judicialmente a retenção na fonte depois de reclamar graciosamente.

Recurso n.º 23 805. Recorrentes: Maria Amélia Gil Romero e outros; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

1.1 — MARIA AMÁLIA GIL ROMERO, MAGDALENA MARIA PARAMÉS GIL e ANA MARIA PARAMÉS GIL, residentes em Lisboa, recorrem do acórdão do Tribunal Central Administrativo que revogando sentença do Mm.º Juiz da 1.ª Secção do 4.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, rejeitou, por ilegal interposição, a impugnação da retenção na fonte de IRS pelos liquidatários do património da sociedade irregular Feliciano Paramés Dominguez a António Sarrico dos Santos, na qualidade de herdeiras do primeiro.

Formulam as seguintes conclusões:

«1.ª As recorrentes agiram de forma juridicamente correcta ao utilizarem, sem precedência prévia de reclamação graciosa para o director distrital de finanças, a impugnação judicial contra a retenção indevida de imposto em causa, com fundamento na ilegalidade desta retenção, por inexistência de facto tributário, conforme alegado na p. inicial e nas alegações de recurso para o T.C.A. (supra n.os 8 e 8.1);

2.ª O douto acórdão recorrido, com o devido respeito, terá errado ao considerar a improcedibilidade da impugnação judicial e a sua consequente rejeição, por motivo de ela não ter sido precedida de reclamação graciosa para o director distrital de finanças, à luz do disposto no artigo 152.º, n.os 3 e 4, por remissão do artigo 131.º, n.os 1 e 2 do CIRS — preceitos que terá interpretado e aplicado incorrectamente.

3.ª O artigo 152.º do C.P.T. aplica-se *apenas,* e já assim era ao tempo da apresentação da impugnação judicial, ao caso especial da entrega ao Estado do imposto retido na fonte, por importância superior à que foi retida, para permitir as correcções (anulações) do imposto entregue a mais — o que é algo de diferente *da retenção indevida de imposto* com entrega (e apenas) do montante retido — que é o caso dos autos — a que não pode aplicar-se por isso o regime especial daquele preceito, em cuja previsão não tem cabimento.

4.ª O douto acórdão recorrido terá, assim, interpretado erradamente os artigos 131.º, n.os 1 e 2, do CIRS e 152.º, n.os 2 e 3, do C.P.T., com isso violando, além desses preceitos, também o direito ao recurso contencioso reconhecido no artigo 286.º, n.º 4 da C. R. Portuguesa a no artigo 120.º do C.P.T.».

1.2 — A Fazenda Pública não contra-alegou.

1.3 — O Sr. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de falecer razão às recorrentes ao restringirem

o campo de aplicação do artigo 152.º do Código de Processo Tributário (de ora em diante, CPT), mas entendendo que, não obstante, o acórdão recorrido não merece ser confirmado, já que, na data do facto tributário, só para o substituto era obrigatória a reclamação prévia que o acórdão entendeu imprescindível, também, para as substituídas ora recorrentes.

1.4 — Os Exm.os Adjuntos apuseram os seus vistos.

2 — Vêm assentes os factos seguintes:

«a) O IRS cuja retenção é impugnada foi calculado sobre o valor líquido de 24.294.127$00, correspondente ao valor da liquidação judicial do património da sociedade irregular Feliciano Paramés Dominguez e António Sarrico dos Santos, valor líquido que foi apurado em processo de liquidação do património social, homologado por decisão judicial de 28-04-92, transitada (docs. de fls. 13 a 27).

b) Aquele valor de 24.294.127$00, foi atribuído às impugnantes enquanto herdeiras do sócio Feliciano Paramés Dominguez, falecido em 5-11-78 (docs. de fls. 13 e 27).

c) A entrega do IRS ao Estado ocorreu em 16-07-93, através da guia n.º 70317779344, apresentada na Tesouraria da FP da RF do 16.º bairro fiscal de Lisboa, na importância global de 4.570.403$00 da responsabilidade das impugnantes e 926.884$00 da responsabilidade de outro sócio da mesma sociedade — António Sarrico dos Santos (docs. de fls. 13 a 26 e guia a fls. 27).

d) Por sentença do 12.º Juízo do Tribunal Cível da Comarca de Lisboa, de 27-05-83, confirmada em Ac. STJ de 08-05-86, foi reconhecida a constituição de uma sociedade irregular entre Feliciano Paramés Dominguez e António Sarrico dos Santos para a edificação de um prédio urbano sito na R. da Arrábida, 2 a 2-C, torneando para a rua D. Dinis, 24 e 24-A, inscrito na matriz da freguesia de Sta. Isabel sob o artigo 849, sociedade que a dita sentença declarou nula por irregularidades na sua constituição (fls. 29 a 40).

e) Em 4-12-78, por óbito de Feliciano Paramés, ocorrido em 05-11-78, foi instaurado na RF do 16.º bairro fiscal de Lisboa o respectivo imposto sucessório n.º 997, onde além de outros bens constantes da relação de bens apresentada em 24-03-79, constam também sob as verbas 14 a 21 as fracções autónomas designadas pelas letras A, B, D, E, I, J, L e N, do prédio referido na alínea d) supra (certidão de fls. 42 verso).

f) O valor que serviu de base à liquidação, relativamente às fracções autónomas referidas na alínea e) antecedente foi o de 10.543.926$00, como correspondente à proporção das entradas do autor da herança para a construção de todo o imóvel (certidão de fls. 42 verso).

g) No apuramento desse valor foi tido em conta que o referido imóvel tinha sido pertença de uma sociedade irregular (certidão de fls. 42 verso).

h) Liquidado o imposto sucessório respectivo, vieram os herdeiros, posteriormente, requerer a rectificação da liquidação, alegando terem pago imposto sobre a totalidade do prédio quando este era também propriedade de António Sarrico dos Santos, na proporção dos valores que judicialmente foram atribuídos (informação oficial de fls. 53 e docs. de fls. 43 a 50).

i) Perante o requerido a face à certidão da sentença homologatória do 12.º Juízo Cível de Lisboa, referida na alínea a) supra, procedeu a RF à liquidação rectificativa do imposto sucessório, tendo sido considerado o valor da nota explicativa que consta a fls. 52 e aqui se tem por reproduzida (informação oficial de fls. 53).

j) À data da liquidação a partilha da sociedade irregular o património social existente era constituído apenas por 3 fracções autónomas do prédio urbano sito na R. Arrábida, 2 a 2-C, torneando para a rua D. Dinis, 24 e 24-A, inscrito na matriz da freguesia de Sta. Isabel sob o artigo 849, fracções designadas pelas letras A, B e D (relatório dos liquidatários na acção especial de liquidação do património da sociedade irregular, a fls. 13 a 24).

k) O prédio referido na alínea antecedente é composto por 16 fracções autónomas e, com excepção das fracções A, B e D, todas as outras estavam vendidas à data em que a liquidação e partilha da sociedade foi entregue aos liquidatários (relatório citado a fls. 13 a 24).

l) As 13 fracções que foram vendidas foram-no pelos herdeiros do Feliciano Paramés Domingues, pela quantia de 13.500.000$00 (relatório citado, a fls. 13 a 24).

m) As restantes 3 fracções acabaram por ser vendidas pelos liquidatários nomeados judicialmente, pelo preço de 36.000.000$00 (relatório citado a fls. 13 a 24).

n) A quantia de 13.500.000$00 da venda das 13 fracções referidas foi pelos liquidatários considerada no englobamento da quantia total (56.510.810$00, já deduzido a este montante a quantia de 526.819$00 que foi paga pelos liquidatários e que era referente a IRC relativo aos rendimentos tributados à sociedade nos termos do artigo 65.º do CIRC — relatório dos liquidatários a fls. 16) a distribuir proporcionalmente pelos dois sócios da sociedade irregular, tendo cabido aos sócios herdeiros de Feliciano Paramés Domingues, a quantia de 45.057.764$00, correspondente à percentagem de 79.733% da quota que detinha na sociedade irregular e sendo que nos pagamentos foi deduzida, quanto a estes, a quantia de 13.500.000$00 (da venda de 13 fracções autónomas atrás mencionadas), que já tinham levantado por adiantamento (relatório citado, a fls. 13 a 24).

o) Após as contas da liquidação e partilha foi apurado e pago IRC nos termos do artigo 67.º-1 do CIRC na quantia de 4.750.000$00 (fls. 23 e guia de pagamento a fls. 27) e IRS sobre os resultados na quantia de 526.819$00 (fls. 16 e 24 e guia de pagamento a fls. 25).

p) As recorrentes não deduziram prévia reclamação graciosa contra o acto aqui impugnado.»

3.1 — Na sentença que julgou o presente processo de impugnação em primeiro grau de jurisdição disse-se que «se não verificou a condição de admissibilidade mencionada no artigo 152.º do CPT, na vigência da qual a mesma foi já deduzida: a da obrigatoriedade da reclamação prévia».

O Tribunal Central Administrativo, por seu turno, rejeitou a impugnação, por ilegal interposição. Ilegal interposição que consistiria em a impugnação contenciosa da retenção depender de prévia reclamação graciosa, nos termos do n.º 3 do artigo 152.º do CPT, exigência que, para o acórdão recorrido, tanto vale para o substituto como para o substituído, uma vez que já antes do decreto-lei n.º 47/95, de 10 de Março, constava do artigo 131.º n.º 1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (adiante, CIRS).

As recorrentes discordam do assim decidido por, em seu entender, o artigo 152.º do CPT se aplicar, apenas, aos casos de entrega de imposto retido na fonte por importância superior à retida, enquanto que o concreto caso é de retenção indevida com entrega da quantia indevidamente retida.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, por sua vez, é de parecer que a exigência de prévia reclamação graciosa, valendo para o substituto, não vale para as recorrentes, que são substituídas.

3.2 — Começaremos pela conclusão 3.ª das alegações de recurso, segundo a qual o artigo 152.º do CPT se aplica, apenas, aos casos de entrega de imposto retido na fonte por importância superior à retida, mas não aos de retenção indevida com entrega da mesma quantia indevidamente retida, como é o *sub judice.*

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto, propugnando, embora, o provimento do recurso, afasta-se das recorrentes neste seu entendimento. Para si, «a norma aplica-se, quer a retenção seja indevida, quer seja excessiva».

O artigo 152.º em causa dispunha, ao tempo:

«1. A retenção na fonte é susceptível de impugnação por parte do substituto em caso de erro material na entrega de imposto superior ao retido.

2. Se houver erro material na entrega, o imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido.

3. Caso não seja possível a correcção referida no número anterior, o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente para o director distrital de finanças competente [. . .].

4. Caso a reclamação referida no numero anterior seja [. . .] indeferida, o contribuinte poderá impugnar [. . .] a entrega indevida nos mesmos termos que do acto de liquidação.»

Rege o artigo os casos em que a liquidação é feita pelos devedores dos rendimentos tributáveis com obrigação de retenção na fonte, ao contrário da regra, em que é efectuada pela Administração Fiscal.

Quando a liquidação é expressamente feita pela Administração, «não depende de reclamação prévia, ao contrário do que acontece nos casos de liquidação feita pelo sujeito passivo» — JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, Direito Administrativo a Fiscal, lições copiografadas, 1995/1996, pág. 54.

E, como se vê da sua letra, a norma tinha por destinatário, ao tempo, apenas o substituto, regulando a sua reclamação e impugnação da retenção na fonte, não pretendendo, nesta versão, aplicar-se ao substituído.

Para além disso, afirma, expressamente, dispor para os casos de *«erro material na entrega de imposto superior ao retido».*

Convém relembrar que o artigo vale para os casos em que, apurado o imposto a reter ao substituído, e retido, é pelo substituto entregue nos cofres do Estado.

Deste modo, se o substituto retém ao substituído imposto a mais e o entrega ao Estado, não se está perante um caso de *erro material na entrega de imposto superior ao retido,* já que o imposto retido e o entregue coincidem. O caso fica, pois, de fora da previsão do n.º 1 do artigo 152.º do CPT, na redacção em apreço.

Tanto assim que o n.º 2 do mesmo artigo se referia, apenas, ao *erro material na entrega,* e não ao erro material na retenção a na entrega, a ao imposto *entregue a mais*, e não ao imposto retido e entregue a mais.

Compreende-se que assim seja. Dispondo o artigo sobre os casos em que o substituto pode reclamar e impugnar, parece natural que só lhe interessem os casos em que ele tenha legitimidade para tanto, legitimidade que lhe vem de ser ele que se encontra desembolsado do imposto entregue a mais. Nos demais casos, em que houve retenção e entrega superior à devida, o interessado na correcção já não é o substituto, mas o substituído, a quem foi feita a retenção em excesso.

No sentido propugnado vão A. BARROS LIMA GUERREIRO e J. SILVÉRIO DIAS MATEUS, Código de Processo Tributário Comentado, 2ª edição, pág. 187, para quem a expressão «erro material» «contrapõe-se sem ambiguidade a erro de direito». Segundo estes autores, tendo a prestação tributária sida deduzida ao substituído, a na impossibilidade de rectificação, é ao substituído e não ao substituto que cumpre reclamar ou impugnar. *A contrario,* se a prestação não foi deduzida ao substituído (no todo ou em parte) e, não obstante, foi entregue ao Estado pelo substituto, por erro material, a este caberá reagir mediante reclamação ou impugnação.

Também F. PINTO FERNANDES e J. CARDOSO DOS SANTOS, Código de Processo Tributário Anotado e Comentado, pág. 421, se referem, em nota a este artigo, à legitimidade do substituto «para impugnar o imposto que a mais foi entregue», e a «um erro material na entrega do imposto retido».

Concluímos, deste modo, como as recorrentes, na sua conclusão 3.ª, que a previsão do artigo 152.º do CPT, na redacção anterior ao decreto-lei n.º 47/95, de 10 de Março, não abrange o caso vertente, em que não vem acusada divergência entre o montante de imposto retido às substituídas e o entregue pelo substituto ao Estado, mas se imputa ilegalidade à retenção.

3.3 — De todo o modo, o artigo 131.º n.º 1 do CIRS faculta aos sujeitos passivos de IRS reclamar contra a liquidação ou impugná-la, nos termos e com os fundamentos estabelecidos no CPT; e o n.º 2 do mesmo artigo, na redacção que nos importa (e que é, atendendo a que a impugnação foi deduzida em 4 de Março de 1994, a anterior ao decretolei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro), dispõe que pode ser objecto de reclamação ou de impugnação pelo titular dos rendimentos ou seu representante a retenção de importâncias indevidas, sempre que se verifique a impossibilidade de se efectuar a correcção referida no artigo 91.º n.º 1 do Código, ou de o respectivo montante ser levado em conta na liquidação final do imposto.

No caso, ocorrem as impossibilidades aludidas na última parte do n.º 2 do artigo 131.º do CIRS.

Daí que o acórdão recorrido concluísse, sem neste ponto atrair crítica, que as recorrentes, enquanto titulares do rendimento sujeito a imposto, podiam impugnar judicialmente a retenção na fonte, nos termos do falado artigo 131.º n.º 2.

Mas o mesmo acórdão, conjugando este artigo 131.º n.º 2 com o 152.º do CPT, este último na redacção anterior à do decreto-lei n.º 47/95, de 10 de Março, entendeu que se impunha a prévia reclamação graciosa, mesmo para o substituído que, embora não abrangido pelo artigo 152.º do CPT, o estava pelo artigo 131.º n.º 2 do CIRS.

Porém, como já vimos, o artigo 152.º do CPT não é chamado a regular o caso: na redacção actual, por ser posterior à situação dos autos; na redacção anterior, por não prever a hipótese.

Portanto, os n.os 1 e 2 do artigo 131.º do CIRS, ao afirmar que a reclamação e a impugnação facultadas às recorrentes são «nos termos e com os fundamentos estabelecidos no Código de Processo Tributário», não remetiam para o artigo 152.º do CPT, norma especial, ao tempo atinente, só, à impugnação em caso de substituição tributária, quando houvesse erro material na entrega de imposto superior ao retido, mas para o regime regra do Código.

Alias, à data da aprovação do CIRS pelo decreto-lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, vigorava, ainda, o Código de Processo das Contribuições a Impostos (CPCI), que não continha normas paralelas às dos artigos 151.º a 153.º do CPT, sob a epígrafe «impugnação dos actos de autoliquidação, substituição tributária e pagamentos por conta». A remessa do CIRS era, consequentemente, ao tempo, para os termos e fundamentos da impugnação estabelecidos no CPCI, ou seja, a designadamente, nos artigos 5.º a 89.º, a que correspondem, presentemente, os artigos 120.º e 123.º do CPT.

O regime geral da impugnação está contido, hoje, nos apontados artigos 120.º e 123.º do CPT.

Como já se disse, a regra é, hoje, que a impugnação judicial da liquidação não dependa de reclamação prévia, salvo, precisamente, os casos em que a liquidação é feita pelo sujeito passivo — artigo 152.º do CPT, na redacção posterior ao decreto-lei n.º 47/95, de 10 de Março.

Mas sera que, como entendeu o acórdão recorrido, a dependência de reclamação prévia resulta do artigo 131.º n.º 2 do CIRS?

Acusando-se a retenção de erro de direito, e não de um erro material na entrega de imposto superior ao retido, a hipótese de reclamação ou impugnação pelo substituído não estava prevista no artigo 152.º do CPT, antes do decreto-lei n.º 47/95, de 10 de Março, que alargou a previsão da norma ao substituído e ao caso de erro em geral.

Mas nem por isso o substituído, se o substituto efectuasse uma retenção em excesso, ficava desprotegido: o artigo 131.º n.º 1 do CIRS permitia-lhe reclamar ou impugnar nos termos estabelecidos no CPT.

Voltamos, deste modo, a este diploma adjectivo, cujas regras gerais (afastada como está a aplicação da especial do seu artigo 152.º) não fazem depender a impugnação judicial de reclamação graciosa.

Assim, quando o artigo 131 .º n.os 1 e 2 do CIRS se referem aos «termos estabelecidos no Código de Processo Tributário», não remetem, até à vigência do decreto-lei n.º 47/95, de 10 de Março, para norma de processo que contenha restrição à imediata impugnabilidade contenciosa, pelo substituído, das retenções na fonte.

Procedem, destarte, as conclusões das alegações de recurso.

4 — Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em, concedendo provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido, para ser substituído por outro que, nada obstando, conheça do objecto do recurso interposto da sentença do tribunal de 1ª instância.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Incompetência hierárquica da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo só pode conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância se estes tiverem por exclusivo fundamento matéria de direito.

2 — Se a recorrente controverte no recurso o juízo de facto sobre a matéria de facto tirado na decisão recorrida, o recurso versa sobre matéria de facto.

Recurso n.º 23 822. Recorrente: IMAFIL — Administração de Imóveis, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A — O RELATÓRIO.

1 — IMAFIL — ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS, S.A., com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com a sentença, de 25/1/99, do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto (1.º Juízo, 1.ª Secção), que julgou improcedente a oposição deduzida contra a execução fiscal originariamente instaurada contra a sociedade C. M. CARPINTARIAS DA MAIA, L.da, para cobrança de dívidas provenientes de contribuições para a Segurança Social dos meses de Agosto a Dezembro de 1994 a depois revertida contra a oponente, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2 — Como causas de pedir da oposição, a ora recorrente alegou, em síntese, que era parte ilegítima pela dívida exequenda (ilegitimidade substantiva) porquanto nunca havia exercido a gerência da devedora originária, tendo esta sido levada a cabo pelo Eng.º Rui Magalhães a pela Dr.ª Teresa Martins; possuir a originária executada bens a direitos mais do que suficientes para o pagamento da dívida e não ter culpa pelo não pagamento das contribuições, já que nunca tirou dinheiro ou bens em seu proveito ou em prejuízo de qualquer credor.

3 — Para julgar improcedentes todos os fundamentos de oposição, a decisão recorrida considerou que a oponente não conseguira demonstrar a existência de outros bens suficientes para o pagamento da dívida exequenda, antes se tendo apurado que todos os bens conhecidos estavam penhorados em outro processo de execução fiscal a eram insuficientes para o pagamento da sua quantia exequenda e do acrescido; que as pessoas indicadas que exerceram a gerência da originária executada o fizeram na qualidade de representantes da oponente, pelo que os actos por eles praticados produziram os seus efeitos na esfera jurídica da oponente, à falta de alegação de extravasamento do mandato, e, finalmente, que a oponente não havia

provado que a falta do cumprimento da obrigação exequenda não provinha de culpa sua.

4 — Nas suas alegações de recurso para este tribunal *ad quem,* a recorrente refuta o decidido pretextando, em resumo, que a insuficiência dos bens para pagamento da quantia exequenda se deve a uma conduta ilegal da Repartição de Finanças por, no processo executivo, ter vendido ilegalmente os bens da originária executada por 2 686 000$00 quando havia uma proposta de aquisição pelo preço de 14 100 000$00; que a originária executada tem um estabelecimento comercial que é susceptível de trespasse a créditos do valor de várias dezenas de milhares de contos que são provenientes da retenção pelos seus clientes de 10 % do valor das obras feitas para os mesmos que é devida ao facto de não poder lançar mão da fiança bancária e, finalmente, que, atento este facto, não se provou que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais por culpa da oponente.

5 — O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste tribunal por o recurso não ter por exclusivo fundamento matéria de direito.

6 — Ouvidas as partes sobre a questão prévia suscitada, nenhuma delas respondeu.

B — A FUNDAMENTAÇÃO.

Com dispensa dos vistos dos juízes adjuntos, atenta a singeleza da questão, cumpre decidir.

7 — A questão prévia da incompetência hierárquica do tribunal.

7.1 — O conhecimento da questão da competência do tribunal precede o de qualquer outra matéria (art.º 101.º e 102.º do C. P. Civil e 3.º da L.P.T.A.) por prejudicar o julgamento na sede de recurso, em que nos situamos, de todas as demais questões, sendo que o mesmo é, até, oficioso.

O artigo 32.º n.º 1 al. *b*) do E.T.A.F. atribui à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para «conhecer dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1 a instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito».

Por seu lado, resulta do disposto no artigo 41.º n.º 1 al. *a*) do mesmo E.T.A.F. que a competência para conhecer dos recursos cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo quando eles tenham por fundamento matéria que não seja exclusivamente de direito, ou seja, portanto, matéria de facto.

A questão da competência é um *prius* em relação a todas as demais questões que se suscitem no recurso a tem de ser encarada apenas à luz das afirmações feitas nas conclusões das alegações, pois é nelas que o recorrente tem de condensar as causas de pedir a que atribui a susceptibilidade jurídica, segundo a sua óptica, de determinar uma solução da causa diferente da decidida ou ditada na decisão recorrida, independentemente da pertinência, merecimento ou acerto jurídico que tenham as afirmações de facto aí vertidas, ou seja, da sua idoneidade jurídica para justificar a solução pretendida, no confronto do direito aplicável com a factualidade dada por assente na decisão recorrida.

É que este é um aspecto que diz respeito já ao conhecimento do objecto do recurso e o tribunal não pode entrar na sua apreciação, pois tal representaria antecipar um juízo sobre a solução da questão de direito que só poderá ser emitido pelo tribunal que estiver já julgado competente.

Sendo assim, a questão de saber se o recurso tem ou não por exclusivo fundamento matéria de direito resolve-se na de apurar se a recorrente faz, nas conclusões das suas alegações, a afirmação de qualquer facto *contra ou para além* dos que constam da decisão recorrida.

E o critério jurídico [1] para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, *para além ou contra o que se diz na decisão recorrida,* enformadas dentro do princípio dispositivo, traduzem uma questão de facto ou uma questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou princípios jurídicos que tenham sido pretensamente violados ou desaplicados, na sua determinação, interpretação ou aplicação, ou se, ou também, à consideração de quaisquer factos naturais ou ocorrências da vida real (fenómenos da natureza ou manifestações concretas da vida, mesmo que do domínio do espírito ou da vontade), cujo conhecimento implique a elaboração de qualquer juízo probatório.

7.2 — Ora, do que acima se deixou relatado resulta, entre o mais, que a recorrente discute neste recurso o resultado do juízo probatório tirado pelo tribunal *a quo* no sentido de que esta não havia provado a existência de bens penhoráveis pertencentes à originária devedora e a falta de culpa sua pelo incumprimento da obrigação exequenda, ao que contrapõe dever antes considerar-se provado existirem um estabelecimento a créditos sobre clientes do valor de milhares de contos a ter a insuficiência dos bens resultado de um procedimento ilegal da Administração ao ter procedido à venda, no processo executivo, dos bens por um preço de 2 686 000$00 quando havia uma proposta do valor de 14 100 000$00.

O fundamento do recurso reconduz-se, assim, à reapreciação, em sede da livre apreciação das provas, do juízo de facto sobre os factos invocados que foi feito na decisão recorrida, ou seja, o que está em causa no recurso é a base fáctica que foi considerada na decisão.

Temos, portanto, de concluir que o recurso não tem por fundamento matéria de direito.

Consequentemente, o tribunal competente para dele conhecer não é este Supremo Tribunal, mas antes a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos termos das disposições citadas.

C — A DECISÃO.

8 — Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em julgá-lo hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, cabendo essa competência àquela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para quem o recorrente pode pedir, oportunamente, a remessa dos autos (artigo 47.º do C.P.T.).

Custas pela recorrente com taxa de justiça de 30 000$00 e procuradoria de 40 %.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vítor Meira* — *Costa Reis.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

---

[1] Emergente, entre outros, dos art.os 511º nº 1, 653º, 655º, 657º, 659º, 646º nº 4, 722º n.os 1 e 2 e 729º nº 2 do C. P. Civil.

Acórdão de 8 de julho de 1999.

Assunto:

Oposição. Ilegalidade em concreto. Constitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A ilegalidade em concreto da dívida exequenda só é fundamento de oposição se a lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação (art.º 286 n.º1 al. g) do CPT).

II — Tal norma não viola o artigo 268 n.º4 da Constituição que garante aos administrados a possibilidade de impugnarem quaisquer actos administrativos que os lesem.

Recurso n.º 23 824. Recorrente: Stand Reis, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. Vítor Meira.

«Stand Reis, Lda.» deduziu, no Tribunal Tributário de la Instância de Santarém, oposição à execução contra si instaurada por não pagamento de IRC dos anos de 1993 e 1994.

Por despacho do Mº Juiz daquele Tribunal foi tal oposição liminarmente rejeitada por nela se pretender discutir a ilegalidade da dívida em concreto, quando se não lançou mão para o efeito do processo de impugnação.

Inconformado com o decidido recorreu o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando a seguinte e única conclusão:

«A douta decisão recorrida ao considerar que na oposição à execução fiscal não é admissivel a discussão da legalidade em concreto das dívidas exequendas viola, por erro de interpretação, o n.º 4 do artigo 268 da Constituição da República Portuguesa, na redacção dada pela Lei 1/97 de 20/Setembro.»

O Exmo Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, não violando a alínea g) do n.º1 do artigo 286.º do CPT o estabelecido no n.º4 do artigo 268.º da CRP, com a redacção que lhe foi dada pela Lei 1/97.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A única questão que cabe conhecer no presente recurso consiste em saber se o contribuinte que não impugnou a liquidação pode vir questionar em sede executiva pela via da oposição a legalidade em concreto do imposto liquidado.

Assentando o recurso fundamentalmente no entendimento de que a posição assumida pelo julgador quanto à admissibilidade de questionar na oposição a legalidade em concreto da dívida viola o preceito constitucional, convirá aqui transcrever tal normativo antes de apreciar a situação. Prescreve aquele n.º4 do artigo 268 da CRP na redacção actual:

«É garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas.»

Por seu turno o artigo 286 do CPT tipifica os fundamentos de oposição, explicitando entre eles na alínea g) a «ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação».

Haverá alguma incompatibilidade entre estas normas? Pensamos que não e que, pelo contrário, elas estão em perfeita sintonia. Como este Supremo Tribunal tem vindo a referir em inúmeros acórdãos e constitui jurisprudência pacífica, a ilegalidade da liquidação da dívida em cobrança coerciva não pode em regra ser apreciada na oposição já que o processo de execução fiscal não abrange tal conhecimento, salvo nos casos que o CPT excepciona (artigo 236 do CPT). E a apreciação da legalidade em concreto da dívida é uma das excepções que o CPT, como se referiu, preconiza. Todavia tal apreciação não é absoluta. Somente se a lei não assegurar meio de impugnação ou recurso quanto a essa liquidação poderá a mesma ser apreciada na oposição, pois só então estará preterida a garantia do contribuinte de poder questionar a liquidação que lhe foi feita.

O recorrente pretende que este entendimento viola o preceito constitucional acima transcrito. Sera assim? Pensamos que não. Para o caso que ora apreciamos, a alteração sofrida por aquele n.º 4 do artigo 268 da CRP não veio trazer quaisquer alterações. O que tal normativo já prescrevia e agora alargou foi a garantias de protecção dos contribuintes contra actos administrativos que lesem os seus direitos. Mas já na redacção anterior se entendia que os contribuintes podiam atacar na oposição a legalidade em concreto desde que a lei lhes não assegurasse outro meio de o fazer, sendo que tal possibilidade se mantém. O que o ora recorrente agora pretende é outra coisa. Quer vir atacar no processo executivo a liquidação que podia ter impugnado oportunamente e que, por qualquer razão que só a si respeita, não atacou atempadamente. Ora tal conduta não logra apoio na nova redacção do n.º4 do artigo 268 referido. Pelo contrário, o que aí se refere é que é garantido aos administrados a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem. Ora tal possibilidade não lhe foi retirada se dela não fez uso atempado só de si mesmo se poderá queixar. O que não pode é pretender subverter as normas processuais e vir em momento e processo inapropriados, em violação das normas legais vigentes e contra o caso decidido, obter por outra via o que não conseguiu quando a lei lho permitia. Tal subversão das normas do CPT não logra qualquer apoio na norma constitucional invocada e viola expressamente as normas dos artigos 236 a 286 n.º 1 alínea g) do CPT. Por isso e sem necessidade de mais detalhados considerandos não há que tecer quaisquer críticas ao despacho recorrido que decidiu em conformidade com a lei vigente e a jurisprudência uniforme.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em negar provimento ao recurso e confirmar o despacho recorrido.

Custas pela recorrente, fixando em 50 % a procuradoria.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Vítor Meira* (Relator) — *António Pimpão — Brandão de Pinho.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Contra-ordenação de IVA. Competências. Descrição sumária dos factos.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nas contra-ordenações por falta de entrega dos meios de pagamento do IVA juntamente com as declarações, a competência afere-se pela área da sede da empresa quanto à repartição competente para instruir o processo, à entidade que aplica a coima e ao tribunal de recurso.

II — Em processo de contra-ordenação a descrição dos factos constitutivos da infracção pode ser sumária desde que sejam indicados os necessários para consubstanciar o ilícito em causa.

Recurso n.º 23 845. Recorrente: Metaloeste Soc. Ind. Metalúrgica, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Cons. Dr. Vítor Meira.

Inconformada com a decisão proferida pelo Mº Juiz do tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria que julgou improcedente o recurso que interpusera da decisão da autoridade administrativa que lhe aplicou uma coima, veio a recorrente "Metaloeste — Sociedade Industrial Metalúrgica, L.da" interpor recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação. Formulou longas conclusões (fls. 63 a 67) que se dão por inteiramente reproduzidas e que se podem sintetizar em três questões:

Incompetência territorial da entidade que aplicou a coima e, como consequência, incompetência do tribunal recorrido (conclusões 1 a 6);

Omissão de pronúncia (conclusão 9);

Falta de requisitos da decisão (restantes conclusões).

O Exmo Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que se não verificavam as duas primeiras questões mas que ocorria a terceira, pronunciando-se por isso pelo parcial provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. Por infracção ao disposto no art. 26º, nº 1, e no art. 40º, nº 1, al. a), do CIVA, foi levantado contra a agora recorrente o auto de notícia de fls. 2, com a informação anexa de fls. 3, que aqui se reproduzem na íntegra, para todos os legais efeitos.

2. A arguida foi notificada, nos termos e para os efeitos do art. 199º do CPT, em 16-6-98 (fls. 5 e vº).

3. Por despacho de 15-9-98, proferido pelo Snr. Director de Finanças, no uso dos poderes que lhe foram delegados, a arguida foi condenada pela infracção p.p. no art. 26º, nº 1, do CIVA e no art. 29º, nº 2, do RJIFNA (não enviou o meio de pagamento junto com a declaração periódica do IVA — período de Outubro de 1997 e imposto no valor de 1.722.937$00) na coima de 350.000$00 (fls. 12 e vº).

4. Esta decisão foi notificada à arguida em 21-9-98, tendo o recurso dado entrada em 6-10-98 (fls. 16-vº e 17).

5. A recorrente dedica-se ao fabrico de estruturas metálicas, quadros eléctricos e material de hotelaria, tendo cerca de dezassete trabalhadores ao seu serviço.

6. À data da infracção atravessava dificuldades económicas, que ainda subsistem.

7. Devido a essas dificuldades existiam na recorrente salários em atraso, que ela procurava pagar, pese embora a sua pouca liquidez.

8. Em Maio do corrente ano entrou na firma, agora recorrente, um terceiro sócio, que lhe injectou capital.

Comecemos por verificar brevemente a questão da incompetência. Quanto a esta questão a recorrente reputa incompetentes a repartição de finanças para instruir o processo, o Director Distrital de Finanças de Leiria para aplicar a coima e o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria para conhecer do recurso. A arguida vem acusada de não ter entregue juntamente com a declaração de IVA a quantia referente a tal imposto. Vejamos então a competência de cada uma daquelas entidades.

Prescreve o artigo 196 do CPT, que determina a competência para a instauração e instrução das contra-ordenações fiscais não aduaneiras, que o processo será instaurado na repartição de finanças da área em que tenha sido cometida (nº 1), considerando-se no caso de infracção omissiva que a falta foi cometida na área da repartição em que a obrigação deveria ter sido cumprida (nº 2). O nº 3 deste artigo determina que "quando a obrigação fiscal possa ser cumprida em qualquer serviço da administração fiscal ou junto de outros organismos, o processo correrá na repartição de finanças da área do domicílio ou sede do arguido ou onde os bens estiverem situados". Afigura-se-nos que o caso vertente se inclui neste nº 3 que se reporta a outros organismos da administração fiscal ou até exteriores a ela. Com efeito a entrega de declarações do IVA na Direcção de Serviços de Cobrança implicaria, no entender da recorrente, que seria este serviço o competente para todos os processos contra-ordenacionais em que não fossem entregues as declarações ou os meios de pagamento. Para além do ilógico de tal situação que acarretaria inconvenientes quer para os serviços da administração fiscal quer para os próprios contribuintes que vivem longe de Lisboa, temos por correcto o entendimento de que tal nº 3 do artigo 196 do CPT engloba estes casos de obrigações que devem ser cumpridas em outros serviços da A.F. que não as repartições de finanças. Assim sendo, era competente para a instrução do processo a repartição de finanças da Batalha, onde fica a sede da arguida, que foi quem efectivamente instruiu o processo, não se verificando por isso a sua incompetência.

Considerando-se competente a repartição de finanças da Batalha para instruir o processo cumpre agora apurar se era o DDF de Leiria o competente para aplicar a coima. O artigo 54 nº 1 do RJIFNA atribui a competência para a aplicação das coimas ao DDF da área onde a infracção teve lugar. O nº 2 do artigo 5º do RJIFNA considera, no caso de infracções omissivas, que as mesmas se consideram praticadas "na área do serviço fiscal em que deveria ser cumprido ou se deveria considerar cumprido o dever violado". E o nº 3 do mesmo artigo explicita que "Em caso de deveres fiscais que possam ser cumpridos em qualquer serviço da Administração fiscal ou junto de outros organismos, a competência para o conhecimento das respectivas infracções é estabelecida em função do domicílio ou sede do agente". Por isso também aqui se terá que entender que a competência para

a aplicação da coima caberá ao DDF da área da sede da recorrente que é o de Leiria, atento o facto de a sede ser na Batalha. Porque foi esta a entidade que aplicou a coima também aqui não lhe pode ser assacada qualquer incompetência territorial.

Estabelecendo o artigo 62 nº 1 do ETAF que o tribunal competente para os recursos dos actos de aplicação de coimas é o da sede da autoridade que praticou o acto, torna-se evidente face ao que atrás dissemos que era competente para conhecer do recurso o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria que efectivamente julgou o recurso. Com mais detalhe quanto ao entendimento das competências destas várias entidades pode ver-se o acórdão deste STA de 30-6-99 proferido no recurso nº 23 834.

Pelo que acabamos de dizer entendemos que não ocorre qualquer das incompetências invocadas.

A segunda questão suscitada no recurso reporta-se a uma alegada omissão de pronúncia por parte do Mº Juiz recorrido por se não ter pronunciado sobre questões que a recorrente suscitara no recurso relativamente a não estar identificada como entidade registada no regime do IVA, não se terem indicado as circunstâncias de tempo e modo da omissão constitutiva da infracção nem se aludir ao dolo ou negligência da actuação. Contrariamente ao que a recorrente refere a sentença recorrida apreciou tais questões no ponto 3.3 e decidiu pela falta de razão da recorrente quanto a elas, pelo que não ocorre qualquer omissão de pronúncia quanto a tais matérias.

Entende finalmente a recorrente, agora com parecer favorável do Ministério Público, que a decisão que aplicou a coima era omissa quanto aos factos relativos à culpa e não estabeleceu os factos relativos à fixação da coima. Vejamos se lhe assiste razão nesta parte.

Prescreve o artigo 212 do CPT que a decisão que aplique a coima conterá:

a) A identificação do arguido e eventuais comparticipantes;

b) A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas;

c) A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação;

d) Indicação de que não vigora o princípio da proibição da *reformatio in pejus;*

e) A condenação em custas.

Converte-se pois a sentença quanto ao que se prescreve nas alíneas b) e c) indicadas. Tal sentença remete em termos probatórios para a decisão que aplicou a coima pelo que a ela teremos que recorrer para apreciar a situação. Nessa decisão refere-se que a arguida não enviou meio de pagamento junto com a declaração periódica do IVA de 97.10 de esc. 1.722.937$00. Perante estes factos entendeu a sentença recorrida que tais normas não foram violadas pois que na decisão recorrida se faz referência expressa às condições objectivas e subjectivas que rodearam o comportamento ilícito, à periodicidade do pagamento e até às dificuldades financeiras da recorrente tidas em conta da fixação da coima. Apreciando a questão da negligência, referiu que se não questiona que tenha agido com dolo e decidiu que as dificuldades económicas não excluem tal negligência.

O processo de contra-ordenação é um processo expedito que não pode ater-se a muito rígidas questões formais. A lei exige que a decisão contenha determinados elementos mas, dado o tipo simplificado desta forma de processo ela própria refere e aceita que a descrição dos

factos se faça de forma sumária. Necessário se torna porém que tal descrição sumária não olvide elementos essenciais. No caso vertente o Mº Juiz apreciou as questões que lhe foram colocadas e entendeu que a decisão que aplicou a coima possuía todas as características que o artigo 212 do CPT exige. E de facto assim aconteceu. A descrição dos factos, embora sumária, contém os elementos essenciais em que assenta a decisão; a graduação da coima está justificada pela referência à situação económica da arguida, tendo em conta os montantes em dívida e os máximos e mínimos balizadores da sanção. Cabe ainda uma breve referência à questão da conduta negligente que a recorrente entende que se não retira da decisão. Embora a culpa se não presuma a descrição factual contém já em si a materialidade dos factos em que ela assenta. Com efeito, podendo a conduta ser sancionada a título de dolo ou de negligência, a não indicação de elementos consubstanciadores do dolo implica que os factos descritos que constituem infracção contra-ordenacional tenham que ser punidos por negligência, não sendo por isso imprescindível a referência expressa, como aliás decidiu a sentença recorrida. Donde podermos concluir que a sentença recorrida não merece censura por estar em conformidade com as normas legais aplicáveis.

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Vítor Manuel Marques Meira* (Relator) — *António Pimpão — Brandão de Pinho.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Prescrição. Prazos. Normas aplicáveis. Sua contagem.

Doutrina que dimana da decisão:

Do confronto do artº 34º do C.P.T. com o artº 48º nº 1 da Lei Geral Tributária, tendo presente a regra do nº 1 do artº 297º do C. Civil, resulta, em sede de contagem do prazo prescricional da dívida exequenda, dever aplicar-se a lei antiga pois que, segundo ela, falta menos tempo para o prazo se completar.

A referida prescrição interrompe-se com a instauração da execução, mas o respectivo efeito interruptivo cessa se o processo estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, passando a somar-se para o efeito da prescrição o tempo decorrido até à data da instauração ao tempo que sucedeu ao termo daquele prazo de mais de um ano.

Recurso n.º 23 883. Recorrente: Gustavo Ferreira Pereira Rosa; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: o Ex.mo Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Gustavo Ferreira Pereira Rosa, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo, a fls. 131 e seguintes, dele interpôs

recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1. O douto acórdão fez errada contagem do tempo para aplicação do regime de prescrição no caso concreto.

2. O douto acórdão não se pronunciou sobre as questões de inconstitucionalidade referidas nas conclusões.

3. Foram violados os nos 2 e 3 do artº 34º do C.P.T. e o artº 668º do C.P.C.

O Ex.mo Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o acórdão recorrido padece de omissão de pronúncia, relativa a uma questão de inconstitucionalidade suscitada pelo recorrente, pelo que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mau grado vir suscitada a nulidade do acórdão recorrido, cremos que, na situação vertente, logra prioridade de conhecimento a questão da prescrição da dívida exequenda pois que, a proceder, deverá ser julgada extinta a execução.

A este propósito e em sede factual consta do acórdão recorrido o seguinte:

1. A dívida exequenda respeita a contribuições para o C.R.S.S. durante o período de Janeiro a Novembro de 1984.

2. O processo executivo foi autuado em 10/4/86.

3. E esteve parado entre 8/5/90 e 24/4/92, sem que tal demora seja imputável ao recorrente.

Confrontado o artº 34º do C.P.T., apesar do revogado (v. artº 2º do DL 398/98, de 17/12) com o artº 48º nº 1 da Lei Geral Tributário, tendo presente a regra do nº 1 do artº 297º do C. Civil, (v. artº 5º nº 1 do DL 398/98), resulta, em sede de contagem do prazo prescricional da dívida exequenda, dever aplicar-se a lei antiga, ou seja, o artº 34º do C.P.T., pois que, segundo ela, falta menos tempo para o referido se completar.

Dispunha o artº 34º do C.P.T.:

1. A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei.

2. O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial.

3. A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompeu a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

Por seu turno, o artº 14º do D.L. 103/80, de 9/Maio, prescreve que as contribuições e respectivos juros de mora prescrevem no prazo de 10 anos.

Por outro lado, nos termos do artº 122º do DL 45266, de 23/9/63, a prescrição de tais contribuições deve contar-se do último dia do prazo para o seu pagamento.

Ora, "tomando em consideração que a prescrição se interrompeu face à instauração da execução, mas que o correlativo efeito interruptivo cessou com o facto de o processo ter estado parado durante mais de um ano sem imputabilidade do executado (artº 34º/3 do C.P. Tributário), passando-se a somar o tempo decorrido após esse período ao que tiver decorrido até à referida instauração, conclui-se pela consumação do decénio regenerador" (v. Ac. S.T.A. de 5/Junho/1996, rec. 17809, Ap. D.R. de 18/5/98, pág. 1932).

Na verdade, entre Dezembro/1984 (mês seguinte àquele a que diz respeito a contribuição mais recente, que é o prazo regulamentar de pagamento da mesma) e a actualidade, considerado o desconto de tempo de um ano de paragem da execução, decorreram mais de catorze anos.

De concluir é, pois, pela extinção das dívidas exequendas, por efeito da prescrição, assim resultando prejudicado o conhecimento da questão de inconstitucionalidade suscitada no recurso.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e se revoga o aresto recorrido bem como a sentença da 1ª instância, julgando-se procedente a oposição e extinta a execução.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

STA. Competência em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

A Secção do Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente, em razão da hierarquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, *da sentença de 1ª Instância não tiver como fundamento exclusivo matéria de Direito — artº 32º nº 1 al. b) do ETAF.*

Recurso nº 23 891. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Conceição & Silva, Ldª.; Relator: Exmº Conº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, proferida em 02/03/99, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por CONCEIÇÃO E SILVA, LDª, contra "as liquidações adicionais de IVA, referentes aos exercícios de 1987 e 1988, nos montantes de 3 038 375$00, respectivamente, consequentemente as anulando.

A Fazenda Pública formulou as seguintes conclusões:

«1 — Diversamente do decidido, o recurso à tributação pelo método presuntivo, não é um poder vinculado, mas uma faculdade que assiste ao Fisco com a margem de livre apreciação conferida pelo nº 1 do artº 82º, quando haja razões fundadas para concluir que os valores registados e declarados não correspondem à realidade.

2 — Segundo o regime específico do artº 44º, 1 do CIVA, o contribuinte terá de organizar a sua contabilidade de modo a permitir o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a possibilitar o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica

do imposto, pois de contrário pode a A.F. proceder ao seu apuramento com recurso a presunções ou estimativas nos termos estabelecidos nos arts. 82º e 84º nº 1 do CIVA.

3 — Nos termos dos arts. 82º e 84º do CIVA a A.F. terá apenas de demonstrar sem margem para dúvidas a existência de omissões ou inexactidões da contabilidade, o que "in casu" se verificou, recorrendo a presunções ou estimativas por carência de elementos que permitam apurar claramente o imposto, procedendo à rectificação de declarações ou à correcção oficiosa de acordo com os arts. 82º, 83º e 83-A do Código.

4 — No caso "sub judice" o recurso ao método presuntivo mostra-se justificado, por resultar das informações que motivaram as correcções e as prestadas na sequência do novo exame motivado pela reclamação apresentada e que serviu de fundamento à fixação definitiva do imposto, que a escrita do impugnante não reflectia a veracidade da sua actividade, tendo o apuramento do volume de negócios sido presumido e as declarações corrigidas, com base em factos e dados concretos e objectivos (a verificação de que o inventário de mercadorias se mostrava elaborado pelo valor global, a omissão no registo de compra de bens essenciais ao desenvolvimento da actividade).

5 — Estão pois verificados os pressupostos legais que conduziram à tributação por métodos indiciários, tendo a A.F. actuado conforme o legalmente estabelecido.

6 — A douta sentença recorrida violou o disposto nos arts. 44º, 1, 82º e 84º do CIVA.

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

E contra-alegou a impugnante, concluindo:

A) As conclusões das Doutas alegações não tiveram subjacente os pressupostos ou considerandos de índole fáctica e jurídica que as precederam;

B) Se é verdade que a não organização pelo contribuinte da sua contabilidade de modo a permitir o conhecimento, claro e inequívoco dos elementos ao cálculo do imposto (artº 44º, nº 1 do CIVA), poderá consentir a A.F. a rectificação das declarações através do método presuntivo (arts. 82º, 83º, 83-A e 84º do CIVA), não é menos verdade que a utilização do método presuntivo quer se trate de presunções "iuris et de iure" quer "iuris tantum" obedece a cânones legais, doutrinais e jurisprudenciais que não podem ser desrespeitados. A acontecer cairíamos na mais absurda arbitrariedade, o que infelizmente se verificou no caso "sub iudice".

C) Daí que os factos tributários traduzidos nas liquidações impugnadas foram ilegais por:

Inexistência;

Errónea qualificação e quantificação dos valores tributáveis; e

Inexistência ou vício de fundamentação legalmente exigida.

Nestes termos, deve improceder o recurso da recorrente, retende-se a sentença recorrida, erecta e intocável.

O Exmº magistrado do M.P., no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito já que, "na 3ª conclusão das suas alegações", a recorrente Fazenda Pública sustenta que, no caso dos autos, logrou "demonstrar, sem margem para dúvidas, a existência de omissões ou inexactidões da contabilidade da recorrida", sendo que "essa demonstração não se mostra fixada no probatório da decisão recorrida nem, por qualquer forma, o Mmº Juiz *a quo* a levou em conta".

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste STA, em razão da hierarquia.

Ora, ele é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento também matéria de facto.

Na verdade, a Fazenda sustenta, na conclusão 3ª, ter logrado "demonstrar, sem margem para dúvidas, a existência de omissões ou inexactidões da contabilidade" da impugnante e, bem assim, que — conclusão 4ª — "no caso *sub judice,* o recurso ao método presuntivo mostra-se justificado, por resultar das informações que motivaram as correcções e as prestadas na sequência do novo exame motivado pela reclamação apresentada e que serviu de fundamento à fixação definitiva do imposto, que a escrita do impugnante não reflectia a veracidade da sua actividade, tendo o apuramento do volume de negócios sido presumido e as declarações corrigidas, com base em factos e dados concretos e objectivos (a verificação de que o inventário de mercadorias se mostrava elaborado pelo valor global, a omissão no registo de compras de bens essenciais ao desenvolvimento da actividade)."

Matéria factual a que é alheia a decisão recorrida.

Ora a competência deste STA, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso — artº 32º nº 1 al. b) do ETAF —, constituindo, assim, excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do artº 41º nº 1 al. a) do mesmo diploma, compete conhecer "dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1º Instância, salvo o disposto na alínea b) do nº 1 do artº 32º.

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo antes radicá-la no dito TCA.

Termos em que se acorda declarar este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Sem custas.

Transitado, remeta ao TCA, conforme requerido a fls. 92.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Dec.-Lei n.º 337/91. Rendas. Abatimentos ao IRS por não residentes.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O DL 337/91, de 10/9, não estabelece, nem no seu articulado nem os propósitos formulados no seu preâmbulo, qualquer distinção entre os cidadãos residentes e os não residentes e, muito menos, exclui estes últimos do acesso

aos benefícios criados por ele, pelo que, nessa ausência, esta exclusão só poderia ser considerada se resultasse da economia global do CIRS.

2 — Ora, não estabelecendo este código um princípio geral que limite os abatimentos e as deduções à colecta aos residentes, os não residentes poderão fazer aqueles abatimentos e deduções que forem sendo criados por lei, salvo se esta expressamente os excluir.

3 — Deste modo, as importâncias recebidas a título de renda, decorrentes de contratos de arrendamento celebrados ao abrigo do DL 321-B/90, de 15/10, poderão ser abatidas ao rendimento líquido global para efeitos da determinação da matéria colectável em sede de IRS, mesmo que as mesmas tenham sido recebidas por não residentes.

Recurso nº 23 920. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Abel Duarte Gomes e mulher; Relator: Exmº Cons. Dr. Costa Reis.

Abel Duarte Gomes e esposa Maria Carolina da Silva Ferreira impugnaram no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga a liquidação adicional de IRS, referente ao ano de 1995, efectuada pela 1.ª R F de Guimarães, alegando terem direito ao abatimento das importâncias recebidas a título de rendas, ao abrigo do que se dispõe no DL n.º 337/91, de 10/9, direito que a Administração Fiscal não lhes reconheceu, como o comprova o acto tributário sindicado.

Tal impugnação foi julgada procedente e, consequentemente, anulada a referida liquidação.

O Representante da Fazenda Nacional junto do identificado Tribunal não se conformou com aquela sentença anulatória, pelo que dela veio recorrer formulando as seguintes conclusões:

1.ª — O DL 337/91, de 10/9, criou um novo abatimento e não um benefício fiscal.

2.ª — Os abatimentos em sede de IRS são previstos e regulados pelo art. 55º do CIRS e as deduções à colecta pelo art. 80º do CIRS.

3.ª — Os referidos abatimentos ou deduções por força daqueles artigos não são aplicáveis aos não residentes.

4.ª — Sendo assim, e porque nada faz supor que o legislador sabendo da limitação feita por esses preceitos legais pretendesse nesse caso particular alargar o âmbito do abatimento em causa aos não residentes.

5.ª — O ofício circulado n.º 5/92, de 92.03.23, do SAIR — Direcção de Serviços do IRS — DGCI, foi posteriormente alterado.

6.ª — É manifesto que o CIRS define em termos estruturais a tributação dos residentes e dos não residentes de forma diversa.

7.ª — Muito embora estes argumentos aduzidos o Sr. Juiz a quo pronunciou-se no sentido do deferimento do pedido.

Os Recorridos contra-alegaram para defender a manutenção do julgado, formulando as seguintes conclusões:

1.ª — O DL n.º 337/91, de 10/9, criou um novo benefício fiscal e não um novo abatimento com o alcance previsto para os abatimentos abrangidos pelo art. 55º do CIRS.

2.ª — O DL n.º 337/91 aplica-se aos contribuintes considerados residentes e não residentes, nos termos do CIRS.

3.ª — O DL 25/98, de 10/2, não tem aplicação retroactiva, de acordo com o art. 3.º do CPT.

4.ª — Deve, por conseguinte, ser mantida a douta sentença e, consequentemente, deve ser negado provimento ao recurso interposto pelo Recorrente.

O Ex.mo Sr. Procurador Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por entender que, conforme abundante jurisprudência deste STA, o Tribunal recorrido tinha feito boa justiça.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

II — A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. Na sua declaração de rendimentos (mod. 2) respeitante ao ano de 1995, os impugnantes declararam que no ano a que respeitavam os rendimentos deviam ser considerados residentes no estrangeiro.

2. Na declaração referida em a) os Impugnantes inscreveram o valor de 1 752 000$00, como importância recebida a título de renda de contrato de arrendamento habitacional celebrado ao abrigo do DL 321-B/90, de 15/10, até 31/12/93.

3. A Administração Fiscal não considerou qualquer abatimento relativamente àquele valor, notificando os Impugnantes da liquidação, no valor de 680 733$00, com data limite de pagamento em 2/10/96.

III — 1. Como flui do relato que antecede a única questão que se coloca para nosso julgamento é da de saber se as importâncias recebidas a título de renda, em resultado da celebração de contratos de arrendamento habitacional ao abrigo do clausulado no DL 337/91, de 10/9, podem ser abatidas ao rendimento líquido total para efeitos de IRS das pessoas não residentes.

O Sr. Juiz *a quo* entendeu que essa pergunta merecia resposta positiva e, procedendo em conformidade, anulou a liquidação aqui sindicada.

É desta decisão que vem o presente recurso, onde se defende que, por força das disposições contidas nos arts. 55º e 80º do CIRS, o benefício previsto no citado diploma deve ser considerado como um abatimento e estes, tal como as deduções à colecta, estão, por princípio, interditos às pessoas não residentes, como é o caso dos Recorridos.

Assim, continua o Representante da Fazenda Nacional, seria ilógico pensar que o legislador, neste caso concreto, quis fugir à referida regra geral e, contrariando-a, estender aos não residentes um abatimento criado apenas para benefício das pessoas residentes.

Será assim ? Vejamos.

2. O DL 337/91, de 10/9, foi publicado no âmbito de uma política governamental cuja finalidade era a de resolver o problema habitacional.

E na, na convicção do responsável pela sua implementação, esse problema só se resolveria quando "o mercado de arrendamento constituísse uma verdadeira alternativa ao mercado de aquisição de casa própria" — vd. o preâmbulo do mencionado diploma.

Foi para isso — para a concretização de uma política que dinamizasse o mercado de arrendamento e, dessa forma, contribuísse para a solução da carência de habitações — que o Governo fez publicar o identificado diploma tendo em vista "contribuir para uma retoma do investimento na aquisição de imóveis para arrendamento", através "de um regime fiscal privilegiado para as rendas de contratos celebrados ao abrigo do novo regime do arrendamento urbano" — vd., de novo, aquele preâmbulo.

E, nessa conformidade, aí se estabeleceu que "as importâncias recebidas a título de renda, de contratos de arrendamento habitacional celebrados até 31/12/93, ao abrigo do regime de arrendamento urbano aprovado pelo DL n.º 321-B/90, de 15/10, podiam ser abatidas ao rendimento líquido total para efeitos do IRS do ano em que são englobadas . . .", benefício esse que era "susceptível de ser utilizado

pelo período de 6 anos" e se aplicava "às rendas recebidas a partir de 1/1/91". — nºs 1 e 2 do art. 1.º do referido DL 37/91.

Como se pode ver o mencionado diploma não estabelece, nem no seu articulado nem nos propósitos formulados no seu preâmbulo, qualquer distinção entre os cidadãos residentes e os cidadãos não residentes, o que se compreende visto o mesmo evidenciar uma única preocupação, a de procurar contribuir para a resolução do problema habitacional através da retoma do investimento na aquisição de imóveis para arrendamento.

E não estabelecendo o legislador do referido diploma essa diferenciação, e, portanto, não definindo ele qualquer exclusão no acesso aos referidos abatimentos para os não residentes, essa exclusão só poderia ser considerada se resultasse da economia global do CIRS.

Ora, é recorrendo a este fundamento que o Representante da Fazenda Nacional procura convencer-nos de que o Tribunal recorrido errou e de que, por isso, se impõe revogar a decisão deste.

Com efeito, entende o Recorrente que essa exclusão se pode retirar do que se disciplina no CIRS, e convoca para a defesa dessa tese não só o que dispõem os seus arts. 55º e 80º, mas também o modo como aquele compêndio normativo "define, em termos estruturais, a tributação dos residentes e dos não residentes".

Ou seja, na tese do Representante da Fazenda Nacional o legislador daquele código restringiu aos cidadãos residentes a possibilidade de fazerem abatimentos e deduções à colecta, princípio que, acrescenta, não se vê que legislador do DL 337/91 tivesse querido contrariar.

Todavia, não nos parece que tenha razão.

Na verdade, se é certo que os abatimentos e deduções consentidos pelos apontados dispositivos se restringem aos cidadãos residentes no território nacional, certo é também que deles não se pode retirar o princípio geral de que o legislador tenha querido vedar aos não residentes o acesso a todos e quaisquer abatimentos ou deduções.

E tanto assim é que a lei no n.º 2 do art. 15º do mesmo código estabelece que "tratando-se de não residentes o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português . . . *sem prejuízo do que a lei disponha quanto a deduções e abatimentos"* (itálico nosso).

Ou seja, apesar das restrições que decorrem dos citados arts. 55º e 80º para os cidadãos não residentes, certo é que o legislador do CIRS não os quis excluir, de forma definitiva e para todos os casos, da possibilidade de poderem fazer deduções ou abatimentos.

E tanto assim é que o citado n.º 2 do art. 15º, abriu ao legislador a possibilidade de criar situações de que resultem abatimentos e de estes poderem estender-se aos cidadãos não residentes.

É o que acontece com o diploma acima identificado.

Tal significa que, ao contrário do que se sustenta no recurso, dos citados dispositivos não resulta nenhum princípio geral que exclua os não residentes da possibilidade de aceder a todos e quaisquer abatimentos e/ou deduções à colecta.

É, pois, certo que a pretendida exclusão não resulta da economia do CIRS e, se assim é, nada impede que os Recorrentes possam ter acesso ao pretendido benefício.

Esta tem sido, aliás, a jurisprudência constante e reiterada deste Tribunal. - vd, entre outros, Acs. de 2/12/98 (Rec. 23.045), de 9/12/98 (Recs. 23.125 e 23.128), de 27/1/99 (Recs. 23.127 e 23.180), de 10/2/99 (Recs. 22.965 e 23.039), de 3/3/99 (Recs. 23.178) e de 5/5/99 (Rec. 23.925).

Bem andou, pois, o Sr. Juiz *a quo* quando assim entendeu e, consequentemente, anulou a liquidação impugnada.

Termos em que os Juízes que compõem este Tribunal acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a douta decisão recorrida.

Sem custas dado o Representante da Fazenda Nacional estar isento.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Costa Reis* (Relator) — *Brandão de Pinho* (votei a conclusão na base da jurisprudência reiterado do tributo e com apelo ao disposto no art. 8 nº 3 do Cód. Civil) — *Vítor Meira.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares — I.R.S. Abatimentos. Decreto-Lei nº 337/91, de 10 de Setembro.

Doutrina que dimana da decisão:

O abatimento ao rendimento líquido total de I.R.S. previsto no Decreto-Lei nº 337/91, de 10 de Setembro, é aplicável a quaisquer rendimentos de sujeitos passivos daquele imposto provenientes de rendas recebidas de arrendamentos efectuados nos termos do Decreto-Lei nº 321-B/90, de 15 de Outubro, independentemente de residirem ou não em território nacional.

Recurso nº 23 924. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: José da Rocha Gonçalves e esposa; Relator: Exmo. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — José da Rocha Gonçalves e Maristela Donádio Gonçalves, residentes em Braga, impugnaram judicialmente a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares relativa ao ano de 1995 que foi efectuada pela Administração Fiscal.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga julgou procedente a impugnação.

Inconformada com esta decisão, a Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1ª O Decreto-Lei nº 337/91, de 10 de Setembro, criou um novo abatimento e não um benefício fiscal.

2ª Os abatimentos em sede de I.R.S. são previstos e regulados pelo art. 55º do C.I.R.S. e as deduções à colecta pelo art. 80º do C.I.R.S.

3ª Os referidos abatimentos ou deduções por força daqueles artigos não são aplicáveis aos não residentes.

4ª Sendo assim e porque nada faz supor que o legislador, sabendo da limitação feita por esses preceitos legais, pretendesse nesse caso particular alargar o âmbito do abatimento em causa aos não residentes.

5ª O ofício circulado nº 5/92, de 23-3-92, do SAIR — Direcção de Serviços de I.R.S — Direcção-Geral das Contribuições e Impostos foi posteriormente alterado.

6ª É manifesto que o C.I.R.S. define em termos estruturais a tributação dos residentes e não residentes de forma diversa.

7ª Muito embora estes argumentos aduzidos o Meritíssimo Juiz do Tribunal «a quo» pronunciou-se no sentido do deferimento do pedido.

Termina pedindo a alteração da sentença recorrida e a manutenção da liquidação.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, em sintonia com a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1) Na sua declaração de rendimentos (mod. 2) respeitante ao ano de 1995, os impugnantes declararam que no ano a que respeita os rendimenos são considerados residentes no estrangeiro;

2) Na declaração referida no ponto anterior os impugnantes inscreveram o valor de 610.331$00 como importância recebida a título de renda de contrato de arrendamento habitacional celebrado ao abrigo do disposto no DL 321-B/90, de 15.10 até 31.12.93;

3) A administração fiscal não considerou qualquer abatimento relativamente àquele valor, notificando os impugnantes da liquidação no valor de 90.865$00, com data limite de pagamento em 30-9-96 e que se encontra paga.

3 — A questão que vem colocada no recurso é a de saber se o abatimento ao rendimento líquido total para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, previsto no Decreto-Lei nº 337/91, de 10 de Setembro, deve efectuar-se em relação a rendimentos auferidos por residentes no estrangeiro.

Aquele Decreto-Lei tem a seguinte redacção:

Artigo 1.º — 1 — As importâncias recebidas, a título de renda, de contratos de arrendamento habitacional celebrados até 31 de Dezembro de 1993 ao abrigo do regime de arrendamento urbano aprovado pelo Decreto-Lei nº 321-B/90, de 15 de Outubro, podem ser abatidas ao rendimento líquido total para efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares do ano em que são englobadas, nos termos do presente diploma.

2 — O benefício a que se refere o número anterior é susceptível de ser utilizado pelo período de seis anos e aplica-se às rendas recebidas a partir de 1 de Janeiro de 1991.

Artigo 2.º — 1 — Só podem ser abatidas as rendas de unidade habitacional de prédio urbano ou de fracção autónoma cujo valor não ultrapasse 150.000$ mensais.

2 — Sem prejuízo do disposto no número seguinte o abatimento, que tem o limite máximo de 600.000$, não pode ultrapassar, por cada contrato de arrendamento, o montante da renda recebida anualmente correspondente ao excedente da dedução específica a que se refere o artigo 40º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro.

3 — O limite referido no número anterior é de 50.000$ por cada mês a que correspondam as rendas recebidas, referentes a períodos inferiores ao ano e ou, quando respeitem a anos diferentes daquele em que são pagas ou colocadas à disposição.

Artigo 3.º — Sempre que seja utilizada a faculdade de reporte de rendimentos prevista no artigo 24º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares relativamente às rendas a que se refere o presente diploma, podem ser reportados os correspondentes abatimentos.

Não se faz qualquer distinção entre rendimentos auferidos por residentes no estrangeiro e residentes no território nacional.

Por isso, se não houver razões para, por via interpretativa, efectuar uma distinção, será de acolher a interpretação que decorre linearmente do texto legal.

Na verdade, na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, na pressuposição (imposta pelo nº 3 do artigo 9º do Código Civil, que vale até que se demonstre que não é correcta) de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados ([1]).

O facto de nos arts. 55º e 80º do C.I.R.S. se limitar o campo da aplicação de abatimentos e deduções à colecta aos rendimentos auferidos por residentes em território português, como explicitamente se refere nos respectivos nºs 1, em vez de levar a restringir o âmbito de aplicação do Decreto-Lei nº 337/91, aos residentes em território nacional, vem confirmar que não se deve fazer tal restrição, por não constar do texto legal, ao contrário do que se fez naqueles arts. 55º e 80º, para exprimir a restrição.

Por outro lado, a dinamização do mercado de arrendamento pretendida por este diploma, tanto se consegue através do investimento na aquisição de imóveis feita por residentes como por não residentes em território nacional.

Por isso, se a concessão de abatimentos aos residentes no estrangeiro não era fiscalmente mais onerosa para o Estado do que a concessão dos mesmos aos residentes e o Estado estava realmente interessado a alcançar aquele objecto de dinamização do mercado de arrendamento, não se vê qual a razão por que havia de restringir o âmbito do abatimento àqueles adquirentes, diminuindo, assim, a intensidade da dinamização que pretendia.

Termos em que, com esta fundamentação, se acorda em negar provimento ao recurso e em manter a decisão recorrida.

Sem custas, por a recorrente estar isenta (art. 2º da Tabela de Custas).

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*. (Relator). — *Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

([1]) Neste sentido, pode ver-se BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Ligitimador,* página 182.

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Oposição. Fundamentos. Erro de julgamento.

Doutrina que dimana da decisão:

Padece de erro de julgamento a sentença que, ao interpretar a petição de oposição conclui que nela se pretende atacar a liquidação, quando o fundamento invocado foi a inexigibilidade da dívida exequenda por falta da notificação integral da fundamentação do acto tributário que aquela liquidou.

Recurso n.º 23 945. Recorrente: Filipe Simões Costa Vaz; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Filipe Simões da Costa Vaz, não se conformando com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Lisboa, que lhe julgou improcedente a oposição que havia deduzido a execução fiscal instaurada para cobrança de dívidas relativas a contribuição autárquica, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

a) A oposição suscita a questão da inexigibilidade absoluta da dívida exequenda e da inexequibilidade do título executivo.

b) Fundamentos esses que integram a previsão do artº 286º nº 1 al. b) do Cód. Proc. Tributário;

c) Os quais não teriam qualquer cabimento em meio processual onde a pretensão de execução não se suscita ainda, como é o caso da impugnação fiscal;

d) Sendo que a falta de fundamentação, ao gerar a inoponibilidade do acto em relação ao seu destinatário (artº 268º nº 3 da Constituição da República Portuguesa) torna insusceptível a sua execução, com as consequentes inexigibilidade absoluta da dívida exequenda e inexequibilidade do título executivo, sendo o facto tributário juridicamente inexistente;

e) Revelam-se, em consequência, violados os preceitos legais acima assinalados, sendo os fundamentos invocados enquadráveis na previsão legal do artº 286º nº 1 al. b) do Cód. Proc. Tributário e não do art. 120 al. c) do mesmo Cód.

O Ex.mo Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento, pois que nele não vem atacada a sentença recorrida e suscita uma questão nova.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

1. Na 3ª R.F. de Oeiras (Algés) pendem autos de execução fiscal em que figura como executado o aqui oponente, sendo a dívida exequenda respeitante a Contribuição Autárquica dos anos de 1992, 1993 e 1994, no valor total de 722.019.00, o qual foi citado para os respectivos termos em 11.2.1998.

2. A dívida referida em 1 respeita ao prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Carnaxide, sob o artº 10043, em nome do oponente.

Na petição inicial alega o oponente, em síntese, que, não lhe tendo sido notificada integralmente a liquidação da dívida exequenda, esta não lhe é exigível, o que constitui fundamento de oposição à execução nos termos do artº 286º nº 1 al. b) do Cód. Proc. Tributário.

Considera, no entanto, a sentença recorrida "que o oponente se limitou no seu articulado inicial a atacar a liquidação da contribuição autárquica que lhe foi feita" e que "ao recorrer ao processo de oposição à execução para questionar o bem ou mal fundado da fixação da quantia exigida a título de contribuição autárquica, bem como da ausência de fundamentação de tal acto liquidatório, o oponente lançou mão de fundamentos que extravasam a previsão taxativa do citado artº 286º do C.P.T.".

Em consequência, foi a oposição julgada improcedente.

E, no recurso para este S.T.A., sustenta a recorrente que, na oposição suscitou a inexigibilidade absoluta da dívida exequenda e a inexequibilidade do título executivo.

Da análise da petição resulta, efectivamente, que o ora recorrente elegeu como fundamento, que integrou na alínea h) do artº 286º do C.P.T., a inexigibilidade da dívida exequenda por não lhe ter sido notificada a fundamentação integral do acto tributário que a liquidou.

Assim sendo, o oponente, há que concluir, não questionou o bem ou mal fundado da fixação da quantia exequenda ou sequer a ausência de fundamentação do acto liquidatório, pelo que a dita peça não representa um ataque à liquidação.

Nesta medida, a sentença recorrida padece de erro de julgamento, sendo certo que, no recurso e contrariamente ao que sustenta o Ex.mo Magistrado do MºPº, o recorrente disso nos dá conta ao atacá-la, não se vislumbrando, na sua alegação, que tenha suscitada qualquer questão nova.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a sentença recorrida, a qual deverá ser substituída por outra que leve em conta o fundamento invocado na oposição.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Geral de Depósitos. DsL n.º 48.953 e n.º 235/86. Natureza e regime jurídico-tributário aplicável. Instituto Público. Taxa reduzida de IVA.

Doutrina que dimana da decisão:

I — No domínio da vigência do DL 48.953, de 05-04-69, a CGD , embora organizada como empresa pública, tinha o estatuto jurídico de instituto público, assim se enquadrando na previsão do art. 1º n.º 1 do DL 235/86, de 18-08.

II — Por isso, beneficiavam as empreitadas de obras por ela adjudicadas da taxa reduzida de 8% de IVA, prevista no art. 18 n.º 1 al. a) do CIVA e no n.º 3.6 da lista II anexa ao referido código.

Recurso n.º 23 986. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos, SA; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1.ª Instância do Porto, 2º Juízo, 2ª Secção, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela CGD contra a liquidação adicional de IVA, relativo a Novembro de 1990, efectuada à "Sociedade de Construções Soares da Costa, S A", no montante de 35.005.989$00, dela apresentou recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

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

1. Não é pelo conceito de "instituto público" do dono da obra, qualidade que «in casu» nem nos parece ter, nem pelo facto de estar ou não sujeita a concurso público que uma empreitada se integra no regime jurídico das "empreitadas de obras públicas», por o dono poder fazer obras sem ser por empreitada e a ser por empreitada esta poder não se subsumir em contrato administrativo de obras públicas.

2. O contrato de empreitada celebrado entre a Caixa Geral de Depósitos e o consórcio constituído pela Empresa de Sondagens e Fundações Teixeira Duarte, Ldª e Sociedade de Construções Soares da Costa, S A não é um contrato administrativo de empreitada de obras públicas, por tal denominação não constar do mesmo e o inculca o facto de na cláusula 6ª se determinar que «as questões emergentes deste contrato serão dirimidas no tribunal competente, foro de Lisboa, com renúncia a qualquer outro», ao arrepio do disposto nos artigos 9º nºs 1 e 2 do ETAF e 220º nº 2 do Decreto-Lei nº 235/86, de 18/8.

3. Não é tal contrato integrável na verba 3.6 da então lista II, anexa do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado por lhe faltar a natureza jurídica de empreitada de obra pública.

4. A douta sentença recorrida violou na redacção ao tempo o artigo 18º nº 1 alíneas a) *e* c) *do Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado e a verba 3.6 da Lista II, anexa ao mesmo diploma legal.*

Pugna assim pela revogação do decidido, com as legais consequências.

Também tempestivamente respondeu ao recurso assim minutado a ora Recorrida e, sustentando a bondade e acerto do decidido, formulou, a final, as seguintes conclusões:

1. De acordo com o disposto no art. 1º do D.L. 235/86 são empreitadas de obras públicas «As que se destinem à realização de trabalhos de construção, reconstrução, restauro, reparação, conservação ou adaptação de bens imóveis que, no território nacional, corram total ou parcialmente por conta do Estado, de associação pública ou de Instituto Público».

2. À data da celebração do contrato em apreço a Caixa Geral de Depósitos era uma Pessoa Colectiva de Direito Público nos moldes que expressamente decorriam do art. 2º do D.L. 48.953 de 05.03.69.

3. Por força daquele diploma legal a recorrida tinha a natureza de Instituto Público para os efeitos do disposto no já mencionado art. 1º do D.L. 235/86 de 18.08;

4. Pelo que as empreitadas que à data adjudicava são empreitadas de obras públicas, aplicando-se-lhes integralmente o regime que para estas está previsto.

5. Não procede a tese da recorrente que fundamenta entendimento oposto em critérios meramente formalistas sem atender à materialidade subjacente a este contrato.

6. De facto, na celebração do mesmo é evidente a vontade das partes de o subtraírem às regras do contrato de empreitada do direito comum.

7. Tal conclusão é por demais evidente no que tange ao processo gracioso que decorreu até ao acordo final e que passou pela realização de um concurso público aberto ao abrigo e nos termos do regime geral das empreitadas de obras públicas, e, portanto, em observância das limitações inerentes à escolha do contraente empreiteiro;

8. Acresce que a sua execução ficou também subordinada à observância de normas de direito público pela expressa remissão das partes para o regime do D.L. 235/86.

9. Não pode pretender-se que a qualificação do contrato como de empreitada de obras públicas dependa da denominação que assim lhe for dada pelas partes ou não.

10. Também não procede a tese do recorrente uma vez que as partes não afastara a jurisdição administrativa como competente para dirimir os litígios emergentes desse contrato, pelo contrário, afirmam-na, apenas escolheram para o efeito o foro de Lisboa.

11. E mesmo que assim fosse, nunca a natureza jurídica de um contrato seria determinada pelos tribunais escolhidos pelas partes caso nos termos da lei não fossem os competentes para o efeito.

12. Assim, dá-se por demonstrado que a empreitada adjudicada em consórcio à «Construções Soares da Costa» é um contrato de empreitada de obras públicas com todas as características dominantes do seu tipo e tem de ser entendido de acordo com elas, nos termos estabelecidos na lei que se lhe refere e designadamente para efeitos do seu enquadramento fiscal em sede de IVA.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu, depois, mui douto parecer pronunciando-se pelo improvimento do presente recurso jurisdicional, com base no acolhido entendimento de que a Caixa Geral de Depósitos, enquanto instituto público, nos termos dos arts. 2º e 3º do DL 48.953, beneficia do regime estabelecido para as pessoas colectivas de direito público consagrado pelo art. 1º do DL 235/86, gozando, por isso, da redução das taxas de IVA para 8%, entendimento que, porque acolhido também na sindicada sentença, deverá conduzir antes à confirmação do julgado.

Entendimento que, acentua, constitui, aliás, jurisprudência pacífica desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo — vidé, por todos, o acórdão de 99-05-05, processo n.º 23.687.

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

Com base na factualidade apurada e assente, já porque não questionada e que aqui se dá por reproduzida para todos os efeitos legais, a impugnada decisão judicial, ponderando tratar-se de empreitada adjudicada pela ora Recorrida no ano de 1987 e considerando que, nos termos do referido DL 48.953, de 5-04-1969, a CGD tinha então

estatuto jurídico de instituto público, qualificou as obras por esta, ao tempo, adjudicadas como empreitada de obras públicas e, consequentemente, concluiu beneficiarem as mesmas obras da taxa reduzida de IVA a 8%, nos termos do art. 18º al. a) do CIVA e da lista II n.º 3.6 anexa.

Porque assim, decidiu anular, como lhe vinha peticionado, a liquidação adicional e o subsequente pagamento efectuado com base nas taxas normais de 16 % e 17%.

É contra o assim julgado e nos termos expostos que se insurge a Recorrente, Fazenda Pública.

Sem qualquer razão, porém.

Com efeito e como proficientemente evidencia a ora Recorrida nas suas doutas contra-alegações que, por suficientemente elucidativas, se deixam transcritas, é inquestionável que, à data da celebração do contrato de empreitada questionado nos presentes autos, a Caixa Geral de Depósitos era pessoa colectiva de direito público, nos precisos e expressos termos do disposto nos arts. 2º e 3º do DL 48.953, de 5.03.69.

Porque assim, dispunha, já para os efeitos previstos pelo DL n.º 235/86, de 18.08, da natureza de "instituto público", o que, só por si, demandava que às empreitadas de obras por ela adjudicadas fosse integralmente aplicável o regime legal e tributário para estas previsto.

Isso mesmo constitui, como proficientemente evidencia o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, jurisprudência pacífica e constante desta Secção de Contencioso Tributário, como aliás emerge exuberante e bem esclarecedoramente do sumário tirado do acórdão de 31-01-96, no processo n.º 19.729:

1 — A Caixa Geral de Depósitos (CGD), organizada embora empresarialmente como empresa pública, está submetida a um regime de direito público, devendo qualificar-se como instituto público — arts. 2º e 3º do DL 48 953.

2 — Pelo que se enquadra no nº 1 do art. 1 º do DL 235/86.

3 — Gozando, em consequência, da redução da taxa do IVA a 8%, nos termos do nº 3.6 da Lista II, anexa ao CIVA — redacção anterior ao DL 195/89, de 12-5.

E igual jurisprudência se fixava também, entre outros, nos acórdãos de 3-11-93, processo n.º 16.224, publicado nos AP DR de 20-05-96, 3636; de 15-11-95, processo n.º 19.584; de 20-03-96, processo n.º 20.203; de 29-10-96, processo n.º 19.583, e de 21-01-98, processo n.º 19.728, para além do aresto invocado pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público.

Pelo exposto, de harmonia com a invocada jurisprudência que inteiramente se acolhe, sem necessidade de outros considerandos, nos termos do disposto no art. 8º n.º 3 do Código Civil, acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo integralmente o decidido.

Sem custas por delas estar isenta a Recorrente.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis — Benjamim Rodrigues.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

IVA. Taxa. Empreitada de Obras públicas. Caixa Geral de Depósitos. Institutos Públicos. Empresas Públicas. Dec-Lei nº 235/86.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A Caixa Geral de Depósitos, organizada embora empresarialmente como empresa pública, está submetida a um regime de direito público, devendo qualificar-se como instituto público.

2 — Pelo que se enquadra no nº 1 do artº 1º do Dec-Lei nº 235/86.

3 — Gozando, em consequência, da redução da taxa de I.V.A., a 8%, nos termos do nº 36 da lista II, anexa ao C.I.V.A. (redacção anterior ao Decreto-Lei nº 195/89 de 12.5).

Recurso n.º 23 988. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos, S. A.; Relator: Exmo. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, proferida em 26-02-99, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência, contra a liquidação de IVA, no montante de 48 908 970$00, que, consequentemente, anulou.

Fundamentou-se a decisão, em que, nos termos do art. 1º nº 1 do Dec-Lei 235/86, de 18/08, "a atribuição do carácter público de uma empreitada está dependente da natureza jurídica do dono da obra", devendo a C.G. D. ser classificada de instituto público, nos termos da respectiva lei orgânica — artº 2º do de Dec-Lei 48.953, de 05/04/69 —, pelo que "a realização de obras que corram por sua conta cabe na alçada do regime das empreitadas de obras públicas, de forma automática, sem necessidade da portaria a que alude o nº 3 do artº 1º do Dec-lei nº 235/86, de 18/08, beneficiando, por isso, "em sede de IVA, da taxa reduzida de 8%, de acordo com o artº 18º nº 1 al. a) do CIVA, na redacção dada pelo Dec-Lei nº 195/89, de 12-06 e do ponto 3.6 da Lista II a ele anexa".

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1 — Não é pela natureza de "instituto público" do dono da obra, qualidade que "in casu" nem nos parece ter, nem pelo facto de estar ou não sujeita a concurso público que uma empreitada se integra no regime jurídico das "empreitadas de obras públicas", por o dono poder fazer obras sem ser por empreitada e a ser por empreitada esta poder não se subsumir em *contrato administrativo de empreitada de obras públicas.*

2 — 0 *contrato de empreitada* celebrado entre a Caixa Geral de Depósitos e o consórcio constituído pelas empresas Sociedade de Construções Soares da Costa, SA, e EDIFER — Construções Pires Coelho & Fernandes, SA, não é *um contrato administrativo de em-*

preitada de obras públicas, por tal denominação não constar do mesmo e o inculca o facto de na cláusula 6ª se determinar que "as questões emergentes deste contrato serão dirimidas no tribunal competente, foro de Lisboa, com renúncia a qualquer outro", ao arrepio do disposto nos artigos 9º nºs 1 e 2 do ETAF e 220º nº 2 do Decreto-Lei nº 235/86, de 18/8.

3 — Não é tal contrato integrável na verba 3.6 da então lista II, anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado por lhe faltar a natureza jurídica de empreitada de obra pública.

4 — A douta sentença recorrida violou na redacção ao tempo o artigo 18º nº 1 alíneas a) e c) do Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado e a verba 3.6 de Lista II, anexa ao mesmo diploma legal.

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

E contra-alegou a Caixa, concluindo:

«1 — De acordo com o disposto no art. 1º do D.L. 235/86 são empreitadas de obras públicas "As que se destinem à realização de trabalhos de construção, reconstrução, restauro, reparação, conservação ou adaptação de bens imóveis que, no território nacional, corram total ou parcialmente por conta do Estado, de associação pública ou de Instituto Público".

2 — À data da celebração do contrato em apreço a Caixa Geral de Depósitos era uma Pessoa Colectiva de Direito Público nos moldes que expressamente decorriam do art. 2º do D.L. 48.953 de 05.03.69.

3 — Por força daquele diploma legal a recorrida tinha a natureza de Instituto Público para os efeitos do disposto no já mencionado art 1º do D.L. 235/86 de 18.08;

4 — Pelo que as empreitadas que à data adjudicava são empreitadas de obras públicas, aplicando-se-lhes integralmente o regime que para estas está previsto.

5 — Não procede a tese da recorrente que fundamenta entendimento oposto em critérios meramente formalistas sem atender à materialidade subjacente a este contrato.

6 — De facto, na celebração do mesmo é evidente a vontade das partes de o subtraírem às regras do contrato de empreitada do direito comum.

7 — Tal conclusão é por demais evidente no que tange ao processo gracioso que decorreu até ao acordo final e que passou pela realização de um concurso público aberto ao abrigo e nos termos do regime geral das empreitadas de obras públicas, e portanto em observância das limitações inerentes à escolha do contraente empreiteiro.

8 — Acresce que a sua execução ficou também subordinada à observância de normas de direito público pela expressa remissão das partes para o regime do D.L. 235/86.

9 — Não pode pretender-se que a qualificação do contrato como de empreitada de obras públicas dependa da denominação que assim lhe for dado pelas partes ou não.

10 — Também não procede a tese do recorrente uma vez que as partes não afastaram a jurisdição administrativa como a competente para dirimir os litígios emergentes deste contrato, pelo contrário, afirmam-na, apenas escolheram para o efeito o foro de Lisboa.

11 — E mesmo que assim fosse, nunca a natureza jurídica de um contrato seria determinada pelos tribunais escolhidos pelas partes caso nos termos da lei não fossem os competentes para o efeito.

12 — Assim, dá-se por demonstrado que a empreitada adjudicada em consórcio à "Construção Soares da Costa" é um contrato de empreitada de obras públicas com todas as características dominantes do seu tipo e tem de ser entendido de acordo com elas, nos termos estabelecidos na lei que se lhe refere e designadamente para efeitos do seu enquadramento fiscal em sede de IVA.

Nestes termos [. . .] deverá ser dado provimento ao recurso, confirmando-se a douta sentença recorrida".

O Ex.º magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso pois "constitui jurisprudência deste S.T.A. que a Caixa Geral de Depósitos está submetida a um regime de direito público devendo qualificar-se como instituto público" (artº 2º e 3º do Dec-Lei nº 48953). Pelo que se enquadra no artº 1º, do Dec-Lei nº 235/86, gozando da redução da Taxa de IVA a 8% (Cfr. Ac. 31/01/96, Rec. nº 19.729).

E, corridos os vistos legais nada obsta à decisão, remetendo-se, no ponto, para a matéria de facto fixada na instância art. 713º nº 6 e 726º do C.P.Civil.

Vejamos, pois.

A questão a decidir, nos autos, é desde logo a de saber qual a taxa aplicável, nos preditos termos, se a normal se a reduzida, 8% (facturas de Nov/88 e Abr/89).

Nos termos do art. 18º nº 1 al. c) do CIVA — redacção da Lei 2/88, de 26/01 — a taxa normal de IVA era de 17%.

Beneficiavam, porém, da taxa reduzida, de 8%, as importações, transmissões de bens e prestação de serviços constantes da lista II anexa — sua al. a).

E, nomeadamente, as empreitadas de obras públicas — nº 3.6 da mesma lista (redacção anterior ao Dec.-Lei nº 195/89, de 12.6).

Ora, dispunha o artº 1º do Dec-Lei nº 235/86, de 11.08, que veio alterar o Regime Jurídico das Empreitadas e Fornecimento de Obras Públicas:

1 — O presente diploma aplica-se às empreitadas destinadas à realização de trabalhos de construção, reconstrução, restauro, reparação, conservação ou adaptação de bens imóveis que, no território nacional, corram total ou parcialmente, por conta do Estado, de associação pública ou de instituto público .

2 — [. . .]

3 — A aplicação deste diploma às empresas públicas, bem como a empresas de economia mista ou concessionários do Estado ou de outras entidades públicas, depende de portaria do ministro competente.

Assim, a problemática dos autos gira à volta da natureza, na altura, da C.G. Depósitos, nomeadamente se se tratava de um instituto público.

Ora, a complexidade e variedade das atribuições estaduais e a necessidade de assegurar uma administração mais especializada e eficaz e mais livre na actuação, levam à criação de outras pessoas colectivas de direito público a quem o Estado confia a prossecução de algum ou alguns dos seus fins e a satisfação de determinadas necessidades públicas ou colectivas. Trata-se da chamada administração indirecta do Estado, exercida pelos institutos públicos.

Nem todas as empresas públicas são institutos públicos — cfr. artº 3º do Dec-Lei nº 260/76, de 8 de Abril.

Mas é-o a Caixa Geral de Depósitos, criada pela Lei de 10 de Abril de 1876, com autonomia limitada, mas sucessivamente alargada,

logo pela integração, em 1825, na Caixa Económica portuguesa e com a separação da Junta de Crédito Público — Lei de 21 de Maio de 1896 e regulamento de 23 de Junho de 1837 — e com sucessivas funções de previdência social — Decreto nº 16.667, de 27 de Março de 1929 — incluindo o Montepio — Decreto-Lei nº 24.046, de 21 de Junho de 1934.

Culminando no Dec.-Lei nº 48.953 e Decreto nº 694/70.

A lei estatutária da Caixa Geral de Depósitos revela, assim, na linha dos anteriores diplomas organizativos, uma estrutura complexa, dotada de serviços principais e de serviços anexos, administrados pelos mesmos órgãos dirigentes, e com um quadro de pessoal comum. Todos esses serviços prosseguem inegáveis fins públicos e satisfazem necessidades colectivas, quer no sector do crédito (serviços principais), quer no sector da Previdência dos Servidores do Estado (serviços anexos da Caixa Geral de Aposentações e Montepio dos Servidores do Estado — v. artº 1º do Decreto-Lei nº 142/73, de 31 de Março, sector este que, aliás, poderia, sem cair em anomalia, estar integrado nos serviços administrativos centrais (como sucedia na extinta administração ultramarina). Porque prossegue tais fins, a lei dota-a de personalidade jurídica pública, que, por razões concernentes à eficácia da sua actividade, está organizada empresarialmente, mas sujeita a um regime de direito público.

Por todos estes motivos, os serviços a seu cargo (que explora) são inquestionavelmente públicos.

Conclui-se do exposto que a C. G. Dep. é uma empresa pública à qual cabe a qualificação de instituto público.

Cfr. o Parecer da P. G. Rep., de 24.3.88, in *Diário da República,* II série, de 5 Ago. 88 e Ac. deste Tribunal, de 25 Out. 90, in Ac. Dout. nº 349-12, que, aliás, no ponto, aqui se seguiu de perto.

É o que resulta, textualmente até, dos art.s 2º e 3º do dito Dec-Lei 48.953, onde se estipula que a Caixa é uma pessoa colectiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira, com património próprio, competindo-lhe o exercício de funções de instituto de crédito do Estado — artº 2º e artº 3º —, "como instituto de crédito do Estado, incumbe à Caixa colaborar na realização da política do Governo ...".

Pelo que se integra no artº 1º do dito Dec.-Lei nº 235/86, estando, assim, em causa nos autos uma empreitada de obras públicas, sujeita à referida taxa reduzida de 8%, nos termos do nº 3.6 da indicada lista II.

Nem, em contrário, se objecte que, estando a Caixa organizada empresarialmente, como empresa pública, cairia na alçada do nº 3 daquele artº 1º, pelo que, à míngua da portaria aí referida, ficaria sujeita à taxa normal.

Mas sem razão.

À vista do elemento lógico-sistemático de interpretação, aquele nº 3 tem de subordinar-se ao nº 1.

Na verdade, a razão de ser do nº 1 é a de que devem considerar-se empreitadas de obras públicas todas aquelas em que o ente adjudicante integra a administração directa do Estado.

Pelo que — nº 3 —, deviam estar sujeitas ao mesmo regime, nomeadamente, as empresas públicas que, não integrando aquela administração, todavia se lhes devessem equiparar, face ao interesse público da actividade exercida — o que seria determinado por portaria.

Assim, as empresas públicas que integram a dita administração e, nomeadamente, as que constituam institutos públicos — como a C. G. Dep. — estão desde logo sujeitas ao regime jurídico estabelecido pelo mesmo Dec-Lei 235/86.

E nada prejudica o exposto, que a generalidade das empresas públicas sejam institutos públicos, ficando apenas de fora algumas que o não são por não terem personalidade jurídica, nem autonomia administrativa ou financeira, tratando-se, então, de empresas públicas integradas na pessoa colectiva Estado, em regiões autónomas ou municípios — empresas públicas não estaduais e empresas públicas não personalizadas.

Cfr. Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, vol. 1º, págs. 332 e 337, *in fine*, e Coutinho de Abreu, Definição de Empresa Pública, págs. 147 e segts.

Pois mantém-se aquela razão de ser.

E tanto assim é que o predito nº 3 equipara as empresas públicas — que, pois, não sejam institutos públicos —, para o efeito, às de economia mista ou concessionários do Estado (ou de outras entidades públicas).

Aliás, Marcelo Caetano, in Manual de Direito Administrativo, 1984, vol. 1º, pág. 377, dá nota da existência de empresas públicas que não são sequer pessoas colectivas de direito público mas, antes, de direito privado.

De contrário, certamente seria bem diferente a redacção do seu nº 3, pois referindo-se aqui às empresas públicas e tendo-o feito, no nº 1, aos institutos públicos — não desconhecendo, por certo, que a generalidade daquelas tinham a natureza destes —, diria, então, que "a aplicação deste diploma às empresas públicas, mesmo que constituíssem institutos públicos — depende de portaria ..."

Nos termos em que está redigido, o nº 1 inculca a ideia, logo literalmente, de que os institutos públicos estão abrangidos pela aplicação da Lei e só para as empresas públicas — nº 3 — que não tenham tal natureza é que é necessária a dita portaria.

Ou então, no seu nº 1, exceptuaria aos institutos públicos, os que fossem empresas públicas, como o fez claramente o dito Dec.-Lei nº 195/89, relativamente às pessoas colectivas de direito público "com excepção das empresas públicas".

Acresce que, como se disse, a C. G. Dep. está submetida a um regime de direito público — como empresa pública de interesse político —, praticando actos administrativos de gestão pública e contratos administrativos sujeitos à jurisdição dos tribunais administrativos, ao contrário do que normalmente acontece em que as empresas públicas fazem gestão privada, empresas de interesse económico, sujeitas à jurisdição dos tribunais judiciais — artºs 3º e 46º do Dec-Lei nº 260/76 —, tornando-se, assim, desnecessária, a aludida portaria.

Cfr. Freitas do Amaral, cit., pág. 350 e 364/5.

E, depois, aquela com o alcance que lhe é atribuído pelo dito nº 3, é de inconstitucionalidade mais que duvidosa, face ao disposto no art, 115º, nº 5, da Constituição: "nenhuma lei pode criar outras categorias de actos legislativos ou conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos".

"Afirmação do princípio da tipicidade dos actos legislativos e consequente proibição de actos legislativos apócrifos ou concorrenciais, com a mesma força e valor de lei" e da "ideia de que as leis não

podem autorizar que a sua própria interpretação, integração, modificação, suspensão ou revogação seja determinada por outro acto que não seja uma outra lei. Salvos os casos expressamente previstos na Constituição (cfr. art.º 172º), uma lei só pode ser afectada na sua existência, eficácia ou alcance por efeito de outra lei.

Os "actos de outra natureza", a que o preceito se refere, abrangem, quer os demais actos normativos (regulamentos, etc.), quer os actos administrativos, quer os actos jurisdicionais. Nenhum acto dessa natureza pode deixar de estar subordinado à lei, nem nenhuma lei pode ela mesma, autorizar qualquer excepção".

Cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição Anotada, 1985, 2º vol., pág. 62 e R.L.J. 127-35.

Os próprios regulamentos complementares e independente nºs 5 e 6 do referido artº 115º — não podem "integrar a regulamentação legislativa ... pelo que o regulamento nunca pode intervir *sub specie legis;* o poder exercido pela administração é um poder regulamentar próprio e não uma "delegação" do poder legislativo feito pela norma habilitante, daí resultando também que o reenvio tem natureza meramente formal, pois a lei reenviante não incorpora o conteúdo da norma regulamentar nem lhe pode atribuir força legal" — cfr. cit. pág. 64.

Nem se pretenda fazer aqui valer "o princípio da igualdade jurídica constitucionalmente consagrada" e o "direito concorrencial".

Como é sabido, o principio da igualdade consagrado no artº 13º da constituição, na sua vertente da proibição do arbítrio, proíbe a diferenciação de tratamento, sem qualquer justificação plausível — apreciada esta por critérios objectivos de relevo constitucional — como, igualmente, o tratamento idêntico de situações manifestamente desiguais.

«A igualdade consiste, assim, em tratar por igual o que é essencialmente igual e tratar diferentemente o que essencialmente for diferente. A igualdade não proíbe, pois, o estabelecimento de distinções, o que com ela se proíbe são as distinções arbitrárias ou sem fundamento material bastante. Tais distinções são materialmente infundadas sempre que assentam em motivos que não oferecem um carácter objectivo e razoável, ou seja, quando a norma em causa não apresenta qualquer fundamento material razoável.

Na perspectiva de proibição do arbítrio, o princípio da igualdade identifica-se com uma proibição de medidas manifestamente desproporcionadas ou inadequadas, por um lado, à ordem constitucional de valores e, por outro, à situação fáctica que se pretende regulamentar ou ao problema que se deseja decidir".

Cfr. Ac. do Tribunal Constitucional, de 28 de Set. 95 in *Diário da República,* II Série, de 14.11.95, pág. 13.626, *in initio*.

Ora, como se disse a Caixa Geral de Depósitos não constituía mera empresa pública mas "Instituto de Crédito do Estado — artº 2º do Dec-Lei nº 48.953 —, pelo que se não pode ignorar esta sua qualidade. E administradora, nomeadamente, da Caixa Geral de Aposentações e do Montepio dos Servidores do Estado — artºs 4º e 5º — incumbindo-lhe, naquela primeira qualidade, "colaborar na realização da política de crédito do Governo e, designadamente, no incentivo e mobilização da poupança, para financiamento do desenvolvimento económico e social, na acção reguladora dos mercados monetários e financeiro e na distribuição selectiva do crédito" — art. 3º.

E no prosseguimento de tais finalidades, compete-lhe — artº 7º nº 16 — "cooperar na resolução do problema habitacional, mediante o crédito para construção ou aquisição de residência própria, o financiamento à construção civil para edificação da habitações destinadas à venda ou arrendamento em condições acessíveis, e a aplicação de fundos da Caixa Nacional de Previdência na construção ou aquisição de casas para funcionários do Estado e dos corpos administrativos, nos termos das disposições em vigor".

Pelo que, no desenvolvimento do exposto, a Caixa Geral de Depósitos absorvia a quase totalidade dos empréstimos para aqueles fins, de modo, aliás, que não pode equiparar-se ao efectuado pelas empresas públicas ou privadas, em geral.

Na verdade, as condições em que são efectuados tais empréstimos eram, muitas vezes, especiais — cfr., por exemplo, o Dec-Lei nº 459/83, de 30 de Dez. —, com bonificação de juros a cargo quer do Banco de Portugal, quer da própria Caixa e com atribuição de subsídios familiares, que reduziam substancialmente a taxa de juro.

Ora, as funções desenvolvidas na dita qualidade de "instituto de crédito do Estado" e naquela prossecução do seu fim institucional bastam para justificar, em vista do apontado "princípio da igualdade", a redução da taxa de I.V.A., face, desde logo, às próprias empresas públicas que não constituam institutos públicos — Cfr., aliás, os Acs. do T.C., de 11.5.94 in D.R., II Série, de 3.9 e 9.94.

Depois, não pode rigorosamente falar-se de concorrência entre empresas, com relação a actividades que só a caixa desenvolvia.

Reafirma-se, no ponto, a sua particular natureza.

A própria lei — dito nº 3 — previa a possibilidade de aplicação do diploma — Dec-Lei nº 235/86 — às empresas públicas e outras entidades.

Pretende finalmente a Fazenda recorrente que o contrato em causa não pode considerar-se "um contrato administrativo de empreitada de obras públicas" já "por tal denominação não constar do mesmo,", como por, na sua cláusula 6ª, se determinar deverem as questões dele emergentes ser "diriminadas no tribunal competente, foro de Lisboa, com renúncia a qualquer outro", "ao arrepio do disposto nos artigos 9º nº 1 e 2 do ETAF e 220 nº 2 do Decreto-Lei nº 235/86, de 18/8".

Mas a objecção não é pertinente.

Desde logo, como é entendimento corrente e salienta a Caixa recorrida, "a qualificação jurídica de um contrato não decorre de critérios meramente formalistas ... mas necessariamente da materialidade que lhe está subjacente, para o que será de considerar o regime estipulado contratualmente no seu todo".

Ou seja, o que importa, para o efeito, não é o nome ou a roupagem exterior com que as partes o revestem mas, antes, as respectivas cláusulas, em suma, o que nele é estipulado.

Aliás, no caso, nem tanto se passa: o que a Fazenda refere é apenas uma omissão, uma falta de designação do nome do contrato, que nenhuma lei obriga a referir.

Na verdade, nos autos, é inequívoco que as partes pretenderam e celebraram um contrato administrativo de empreitada de obras públicas, nos termos do Dec-Lei 235/86, ainda que porventura não tivessem rigorosamente observado todas as suas regras e não um contrato de empreitada de direito comum.

Assim, desde logo, no que toca ao processo gracioso que decorreu até à formalização do acordo final: concurso público e execução de acordo com o preceituado no referido diploma legal, o que logo resulta, nomeadamente, do anúncio respectivo.

Tem, pois, razão a ora recorrida quando refere que o que nele sobressai é "a evidente sujeição das partes ao regime próprio da empreitada de obras públicas, no tocante às condições jurídicas e técnicas estipuladas quanto às obrigações contraídas": pagamento do imposto de selo, dedução para a Caixa Geral de Aposentações, programa do concurso, caderno de encargos, etc.

De qualquer modo, como observa Sérvulo Correia, Legalidade e autonomia nos contratos administrativos, pág. 416: "... a não aplicação directa do Decreto-Lei nº 235/86 não significa necessariamente que os contratos não sejam administrativos: o Decreto-Lei 235/86 também se não aplica directamente às empreitadas de obras públicas das autarquias e nem por isso deixam de ser contratos administrativos". "A não aplicação do Decreto-Lei significa, isso sim, desde logo, uma maior flexibilidade na estipulação de outros eventuais contratos administrativos de empreitadas, graças à não sujeição dos contratantes às numerosas e pormenorizadas normas imperativas que recheiam o diploma".

Não é, pois, por eventualmente se não terem respeitado na íntegra, algumas disposições do predito diploma legal, que deixa de estar em causa um "contrato administrativo de empreitada de obras públicas".

Aliás, o artº 9º do ETAF, apenas define — nº 1 — e designa exemplificativamente, os contratos administrativos, "para efeitos de competência contenciosa", dos tribunais administrativos, que não para quaisquer outros efeitos, nomeadamente de natureza tributária, como é o caso — sujeição a IVA.

Por último, a cláusula 6 do dito contrato, onde se determina que as respectivas questões emergentes "serão dirimidas no tribunal competente, foro de Lisboa, com renúncia a qualquer outro", mais não fazem do que confirmar ou remeter para o disposto no artº 9º do ETAF e 220º nº 2 do dito Dec-Lei 235/86, de 18/8.

Na verdade, a referência ao "tribunal competente" não afasta a jurisdição administrativa.

Aliás, o próprio nº 3 daquele último normativo admite poderem as partes "acordar em submeter o litígio a um tribunal arbitral".

De qualquer modo, não estão em causa, nos autos, quaisquer "questões"..."sobre interpretação, validade ou execução" do contrato mas, antes, nos referidos termos, a da taxa do IVA devido pelas transacções constantes, das facturas a fls 96 e 97, relativas a Novembro de 1988 e Abril de 1989.

E mesmo que interpretada tal cláusula no sentido de atribuição convencional da competência aos tribunais judiciais — sendo então nula nos termos do artº 100 nº 1 do C.P.Civil pois que "em razão da matéria" —, isso em nada prejudicaria a qualificação do contrato como de empreitada de obras públicas, nos termos do referido artº 1º nº 1 do Dec-Lei 235/86.

É, aliás, no sentido exposto a jurisprudência uniforme e reiterada deste STA.

Cfr os Acs de 05/05/99 rec. 23.687, 21/01/98, Rec. 19.728, 08/Out/97, Rec. 14.425, 29/Out/96, Recs 20.939, 20.513, in A.D. 422-206, 18.983 e 19.583, de 12106196, Rec. 16.223, in C.T.F., 384-283, 20/03/96, Rec. 20.203, 31/01/96, Rec. 19.729, de 13/12/95, Rec. 19.581 e de 15/Nov/95, Rec. 19.584.

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

Sem custas.

Lisboa, 08 de Julho de 1999. — *Brandão de Pinho* (Rrelator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Créditos da Segurança Social. Privilégio imobiliário geral. Oponibilidade, ao credor exequente, de direitos de gozo de terceiro. Sequela.

Doutrina que dimana da decisão:

O privilégio imobiliário geral previsto no artº 11 do Dec-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, não confere o direito de sequela, não sendo oponível a terceiro adquirente de um direito real de gozo sobre o respectivo imóvel.

Recurso nº 24 021. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Joaquim F. Soares Espinheiro; Relator: Exmº Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1.ª Instância do Porto, proferida em 27/Fev/99, que julgou procedente a oposição que JOAQUIM FERNANDO SOARES ESPINHEIRA deduzira "contra a execução contra si movida peia Fazenda Pública" Fundamentou-se a decisão, em que o privilégio imobiliário do artº 11º do Dec-Lei 103/80, de 9/5, não goza de sequela pelo que "não é oponível ao oponente, na qualidade de adquirente do devedor/executado de bens sobre que incide, o que implicava que, com base em tal privilégio, não podia, como o foi, ser ordenada a reversão da execução contra este".

A Fazenda Pública formulou as seguintes conclusões:

«1 — O privilégio imobiliário previsto no artº 11º do DL nº 103/80 para os créditos da Segurança Social é especial, dado o disposto nos nºs 1 e 3 do artº 735º do Código Civil.

2 — Atenta a imperatividade do estatuído no nº 3 do artº 735º C.C., tal norma não pode ser restringida nem estentida, não admitindo o legislador excepções, como também sustenta o Ac. do STA — 2ª Secção, de 22/10/1997, rec. nº 21602, in AD 432, pp. 1445 a 1451.

3 — Por assim ser, é-lhe aplicável o regime previsto no artº 751 C.C., e consequentemente tal privilégio é oponível a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, assistindo-lhe o direito de sequela.

4 — A reversão operada contra o oponente ao abrigo do disposto no artº 147º CPCI, é assim legal, e o oponente parte legítima parar a execução.

5 — A douta sentença recosida violou o preceituado nos artºs 147º CPCI, 735º 3 e 751 º do Código Civil e artº 11º do DL nº 103/80, 9/5.

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

E contra-alegou o oponente pugnando pelo acerto da sentença, já que, em síntese, "é a que melhor se coaduna com a protecção da boa fé de terceiros que adquirem um bem do executado — devedor de contribuições à segurança social —, terceiro que não tem qualquer protecção no sentido de saber que privilégio incide sobre um bem que lhe é transmitido, pois tais dúvidas nada têm que ver com o bem em si, não havendo qualquer relação entre o bem que é transmitido ao terceiro e as dívidas da Segurança Social", sendo que "a dispensa do registo, e consequente falta de publicidade, tem os mais graves inconvenientes", "causa de severas críticas a esta garantia, que não é conhecida dos direitos alemão e suíço, mais exigentes, na protecção da boa fé de terceiros", tendo sido "o motivo das limitações feitas pelo novo Código dos privilégios imobiliários. . .", não se verificando, assim, "no caso presente", o 2º requisito estabelecido no artigo 147º do CPCI pois o bem do oponente não está sujeito a privilégio especial, mobiliário ou imobiliário, mas sim a privilégio imobiliário geral, o qual, por não ter regulamentação específica na lei — foi criado após a entrada em vigor do actual Código Civil —, deverá seguir o mesmo regime dos privilégios mobiliários gerais".

O Exmº magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso "nos termos da jurisprudência pacífica da secção (que cita), segundo a qual o privilégio imobiliário previsto no art. 11º do DL nº 103/80, de 9 de Maio, é geral e não confere direito de sequela".

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão remetendo-se, no ponto, para a matéria de facto fixada na instância — artº 713º, nº 6 e 726º do C.P. Civil.

Vejamos pois:

A questão dos autos é, desde logo, a de saber se o privilégio imobiliário geral, a que se refere o artigo 11º do Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, confere ao credor o direito de sequela — *ubi rem meam invenio ibi vindico* —, ou seja, se é oponível a direitos reais de gozo, na titularidade de terceiro oponente à execução e penhora dos respectivos imóveis, efectuada em execução fiscal para cobrança coerciva de contribuições à Previdência.

Aquele artigo 11º veio dispor que "os créditos pelas contribuições, independentemente da data da sua constituição, e os respectivos juros de mora, gozam de privilégio imobiliário sobre "os bens imóveis, existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no artigo 748º do Código Civil".

Corresponde tal preceito ao artigo 2º do Decreto-Lei nº 512/76, de 3 de Julho, apenas lhe tendo acrescentado a expressão "independentemente da data da sua constituição" (e mais adiante se verá o seu alcance).

Criou-se, assim, um privilégio imobiliário geral quando, pelo Código Civil, tais privilégios eram sempre especiais — artigo 735º, nº 3 —, pelo que — artigos 743º e 744º — compreendiam só o valor dos bens aí referidos.

Estes, como os mobiliários especiais — artigos 735º, nº 2 —, porque constituídos sobre bens determinados, prevalecem contra qualquer adquirente posterior da coisa — artigos 750º e 751º do mesmo diploma — direito de sequela, nada importando que aquela se transmita a outrem, continuando os credores respectivos a gozar da preferência legal em relação a quaisquer outros credores podendo, pois, torná-la efectiva em relação a qualquer proprietário ou possuidor dela.

Mas já não assim quanto aos privilégios mobiliários gerais que não gozam de tais prerrogativas, justamente porque se não referem a bens determinados, antes abrangendo "o valor de todos os bens móveis existentes no património do devedor à data da penhora ou de acto equivalente" — artigos 735º , nº 2 e 749º do Código Civil.

A existência do privilégio geral não impede, pois, que o devedor aliene ou onere bens do seu património, quer a titulo oneroso, quer gratuito. Essas alienações são oponíveis ao credor, ao qual, no entanto, cabe, nos termos gerais, o direito a usar da impugnação pauliana (cfr artigos 610º e seguintes).

Cfr. Código Civil Anotado, Pires de Lima e Antunes Varela, vol. 1º, 4ª ed., pág. 770, *in inibo*.

Põe-se, assim, o problema de saber se o dito privilégio imobiliário geral deve, no ponto específico, ser tratado como especial ou geral.

E a asserção correcta é a segunda.

Desde logo e apesar do augúrio expressamente referido no preâmbulo do Decreto-Lei nº 103/80 — a absoluta indispensabilidade do pagamento pontual das contribuições devidas à Previdência, como fonte básica de financiamento das prestações da segurança social —, surge como nitidamente desproporcionado um privilégio tratado como especial mas abarcando todos os bens imóveis do devedor.

Ademais, e como é sabido, a própria disposição do artigo 751º do Código Civil, que tem em vista regular os conflitos entre titulares de privilégios imobiliários especiais e os titulares de outros direitos reais, constitui "mera solução discutível, porque pode afectar as expectativas dos negócios constitutivos de garantias reais. A sua projecção, respeitante apenas a créditos do Estado e das autarquias locais por contribuição predial, sisa e imposto sobre sucessões e doações, é, todavia, pequena, e, embora não haja registo do privilégio, é fácil o conhecimento do pagamento daqueles impostos, por parte dos credores, através dos livros e arquivos das repartições de finanças." Cfr. Código Civil Anotado, cit., pág. 771.

Ora, no caso, nem o privilégio se refere a bens determinados, pelo que não há qualquer relação directa entre os bens e a dívida, como se torna bem difícil tal conhecimento, dado que a situação dos bens pode nada ter a ver, territorialmente, com o exercício da actividade comercial ou industrial a que se reportam as contribuições devidas à Segurança Social.

Por outro lado, é patente a afinidade entre o privilégio mobiliário geral do Código Civil e o de que ora se versa.

Na verdade, como bem refere Menezes Cordeiro, Direito das Obrigações, vol 2º, págs. 500-501, a constituição dos privilégios gerais é independente da existência de qualquer relação entre o crédito e o bem que o garante, ao contrário do que sucede com o privilégio especial, que se baseia sempre numa relação entre o crédito garantido e a coisa que o garante, sendo que este se constitui no momento da formação do crédito, enquanto os gerais se constituem em momento posterior — penhora ou instauração da execução.

Ora o privilégio em causa não tem qualquer relação directa com os bens sobre que incide como "uma espécie de ónus real" sobre

eles — Cfr Código Civil Anotado, cit. pág. 765, nota 3 — e existe apenas "sobre os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo" — dito artigo 11º. Finalmente, atribuindo o artigo 10º do mesmo diploma legal apenas um privilégio mobiliário geral, que não especial — cfr. artigo 735º, nº 2 do Código Civil —, com o apontado regime, referindo-se pois à generalidade dos bens móveis do devedor, parece dever entender-se que o imobiliário geral se refere à mesma generalidade, mas de bens imóveis. Não faria, na verdade, sentido atribuir-se um privilégio mobiliário geral e um imobiliário especial às mesmas dívidas.

Pelo que — sendo, ademais, de presumir nos termos do artigo 9º, nº 3 do Código Civil, que o legislador consagrou as soluções mais adequadas — a conclusão correcta é a de que o privilégio imobiliário geral previsto no artigo 11º — do Decreto-Lei nº 103/80 não confere o direito de sequela ou, de outro modo, que não é oponível a terceiro adquirente de um direito real de gozo sobre o respectivo imóvel.

Nem, em contrário, se argumente com a expressão acrescentada naquele artigo 11º — "independentemente da data da sua constituição" (da dívida) —, com relação ao artigo 2º do Decreto-Lei nº 512/76.

Tal acrescento procurou apenas resolver a questão, antes suscitada na jurisprudência sobre a aplicação temporal do preceito, nos termos do artigo 12º do Código Civil, consagrando, aliás, o entendimento jurisprudencial mais vulgarizado: que aquele artigo 2º era de aplicação imediata, pois, "dispondo directamente sobre o conteúdo de certas relações jurídicas (os créditos por contribuições devidas à Previdência), abstrai dos factos que lhes deram origem, limitando-se a regular a garantia patrimonial de tais créditos" — cfr., por todos, o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 29 de Maio de 1980, Boletim do Ministério da Justiça, nº 297, pág. 278.

Ou com a sua parte final, nos termos da qual tais créditos são graduados "logo após os créditos referidos no artigo 748º do Código civil", ou seja, após os do Estado pela contribuição predial, sisa e imposto sucessório, e os das autarquias por aquela primeira.

Sendo que é na base dela que se vem sustentando preferir tal privilégio à própria hipoteca voluntária — cfr. os acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 29 de Maio de 1980, de 17 de Novembro de 1981 e de 18 de Agosto de 1985, Boletim do Ministério da Justiça, respectivamente nº 297, pág 278, nº 311, pág. 358, e nº 352, pág. 250, e do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de Setembro de 1990, apêndice ao Diário da República, pág 914, e demais jurisprudência aqui citada.

É que tal aberto normativo diz respeito apenas à ordem de graduação dos "outros privilégios imobiliários", segundo a própria epígrafe daquele artigo 748º, que não à oponibilidade a terceiros dos mesmos, esta regulada no dito artigo 751º. É, aliás, nos termos expostos, a jurisprudência deste STA.

Cfr os Acds. de 13/03/96 in BMJ 455-326 — o primeiro sobre a matéria e do ora relator, que, por isso, aqui se seguiu de perto —, de 13/01/99 Rec. 23.147, 3/02/99 Rec. 23.250, 17/03/99 Rec. 23.146, 10/Fev/99 Rec. 23.148, 03/03/99 Rec. 23.140, 21/04/99 Rec. 23.247, 21/04/99 Rec. 23.684 e de 26/05/99 Rec. 23.142.

Contra — que se conheça — apenas o de 22/10/97, Rec. 21.602, in Acs. Dout 432-445 sendo que pelo menos um dos respectivos adjuntos alterou já a sua posição, face ao problema — cf. o dito Ac. de 13/01/99.

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

Sem custas.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Brandão de Vinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Privilégio imobiliário. Art. 11º do DL 103/80, de 9/5. Direito de sequela.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O privilégio imobiliário previsto no art. 11º do DL n. 103/80, de 9/5, é um privilégio geral.
II — Logo, não goza do direito de sequela.

Recurso nº 24 027. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Agostinho dos Santos Borges; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. AGOSTINHO DOS SANTOS BORGES, identificado nos autos, chamado subsidiariamente ao processo executivo fiscal, enquanto adquirente de uma fracção autónoma que adquiriu ao originário executado, opôs-se à mesma execução.

O Mm. Juiz do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a oposição procedente.

Inconformado com tal decisão, o representante da Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) O privilégio imobiliário previsto no art. 11º do DL n. 103/80 para os créditos da Segurança Social é especial, dado o disposto nos nºs 1 e 3 do art. 735º do Código Civil.

2) Atenta a imperatividade do estatuído no n. 3 do art. 735º do CC, tal norma não pode ser restringida nem estendida, não admitindo o legislador excepções, como também sustenta o Ac. do STA 2ª Secção, de 22/10/97, rec. n. 21602, in AD) 432, pp. A445 a 1451.

3) Por assim ser, é-lhe aplicável o regime previsto no art. 751º CC, e consequentemente tal privilégio é oponível a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, assistindo-lhe o direito de sequela.

4) A reversão operada contra o oponente ao abrigo do disposto no art. 147º do CPCI é assim legal, e o oponente parte legítima para a execução.

5) A douta sentença recorrida violou o preceituado nos artºs. 147º do CPCI, 753º, 3 e 751º do Código Civil e art. 11º do DL n. 103/80, de 9/5.

Contra-alegou o oponente, defendendo que o recurso não merece provimento.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Indiscutida a matéria de facto, e não havendo que proceder a qualquer alteração à mesma, remete-se para a sentença, no ponto em que fixou a matéria de facto, nos termos do n. 6 do art. 713º do CPC.

3. A questão em causa nos autos é saber se o privilégio imobiliário previsto no art. 11º do DL n. 103/80 prevalece contra o terceiro adquirente de um bem imóvel.

A jurisprudência deste STA é numerosa e no sentido de que os créditos à Segurança Social gozam do privilégio previsto no art. 11º do DL n. 103/80, de 9/5. Porém, tal privilégio é geral, não conferindo assim o direito de sequela, pelo que não é oponível ao terceiro adquirente.

Citam-se, a título de exemplo, os acórdãos deste STA de 10/2/99 (rec. n. 23.148), 3/3/99 (rec. n. 23.140), 21/4/99 (rec. n. 23.246) e de 26/5/99 (rec. n. 23.142).

Jurisprudência que merece a nossa inteira concordância, e que sufragamos na íntegra.

Vejamos então.

Dispõe o art. 11º do DL n. 103/80, de 9/5:

"Os créditos pelas contribuições, independentemente da data da sua constituição, e os respectivos juros de mora gozam de privilégio imobiliário sobre os bens imóveis existentes no património das entidades patrimoniais à data da instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no art. 748º do Código Civil".

O privilégio creditório está definido do seguinte modo no art. 733º do CC:

"Privilégio creditório é a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros".

O núcleo essencial da garantia não é tanto a concessão de certa prioridade na ordem no pagamento que venha a ter lugar pelo produto da coisa sujeita ao privilégio mas a possibilidade da oponibilidade do cumprimento do crédito garantido por força da própria coisa aos terceiros que porventura a tenham adquirido — vide acórdãos de 3/2/99 (rec. n. 23.250) e de 26/5/99 (Rec. n. 23.142).

Os privilégios creditórios são de duas espécies: mobiliários e imobiliários, sendo aqueles gerais ou especiais e estes sempre especiais — art. 735º do CC.

Os artºs. 743º e 744º do CC dizem-nos quais são os créditos com direito a privilégio imobiliário: os créditos por despesas de justiça, relacionadas com a conservação, execução ou liquidação de bens imóveis, relativamente a tais bens, e no interesse comum dos credores; os créditos por contribuição predial devida ao Estado ou às autarquias locais sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição; e os créditos do Estado pela sisa e pelo imposto sobre sucessões e doações sobre os bens transmitidos.

A lei civil admite apenas um número limitado de casos em que há lugar a privilégio imobiliário, concretamente naqueles em que há uma relação directa e imediata com a coisa, como são os que acima se descrevem.

Daí que o direito de sequela, previsto no art. 751º do CC, é apenas concedido a privilégios imobiliários especiais, por créditos com íntima conexão com a coisa com a qual se relacionam — citado acórdão de 26/5/99.

Daqui decorre que, por não terem qualquer íntima conexão com a coisa, os privilégios decorrente do citado art. 11º do DL 103/80, não sejam especiais, pois deve entender-se que o CC só definiu como especiais os privilégios imobiliários nele previstos.

Aliás, e como bem se refere no acórdão atrás citado, do próprio art. 11º do já citado Dec.-Lei parece depreender-se que o legislador entendeu o privilégio aí previsto como geral, ao estabelecer que o mesmo respeitava a todos os "bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo".

E, apontando na mesma direcção, de que se está aqui perante um privilégio imobiliário geral, há a circunstância de tal normativo estabelecer que ele abrange apenas os bens existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo, o que é característica dos privilégios gerais.

Interpretação que sai igualmente reforçada pelo facto de que no caso destes créditos, a cedência do princípio da protecção dos terceiros adquirentes seria muito maior do que a tomada em conta pelo C. Civil, dado que a possibilidade de conhecimento da existência destes privilégios se afigura, aqui, quase como uma utopia, dado dizer respeito aos bens existentes no património à data da instauração do processo executivo, o que tornaria o seu conhecimento humanamente quase impossível — citado acórdão de 26/5/99.

Concluimos pois que o privilégio imobiliário previsto no art. 11º do DL 103/80 (relativo a créditos da segurança social) é um privilégio imobiliário geral, sujeito assim ao regime do art. 749º do C. Civil.

Ou seja: tal privilégio (imobiliário geral) "não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente".

Daqui decorre que não pode exigir-se do terceiro adquirente dos bens existentes no património da entidade patronal devedora à Segurança Social, à data da instauração do processo executivo, o cumprimento da obrigação pelo valor de tais bens.

Em suma: os créditos por dívidas à Segurança Social, beneficiando embora de privilégio imobiliário, que é geral, como atrás dissemos, não gozam do direito de sequela.

Daqui decorre, pois, que o recurso está votado ao insucesso.

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

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão — Baeta de Queiroz.* — Fui presente, *Pimenta do Valle*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Quotizações para o Fundo de Desemprego. Créditos da Previdência. Prescrição. Privilégio imobiliário geral. Inoponibilidade ao terceiro adquirente.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — As quotizações para o Fundo de Desemprego constituíam impostos indirectos que foram abolidos.

2 — O prazo de prescrição dessas quotizações para o Fundo de Desemprego computa-se nos termos constantes dos art.os 48º da LGT, 5º n.º 2 do DL. n.º 398/98, de 17/12 e 53º n.º 2 da Lei n.º 87-B/98, de 31/12.

3 — O privilégio imobiliário previsto no art.º 11º do DL. n.º 103/80, de 9/5 é um privilégio imobiliário geral e não goza do direito de sequela.

4 — O terceiro adquirente da coisa abrangida por esse privilégio imobiliário geral pode opor o seu direito real de gozo ao credor Previdência Social.

Recurso n.º 24 040. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Cândido Rodrigues; Relator: Juiz Conselheiro Benjamin Silva Rodrigues.

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

A — O RELATÓRIO.

1 — A FAZENDA PÚBLICA, dizendo-se inconformada com a sentença, de 28/2/99, do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto (2º Juízo/1ª Secção) que julgou totalmente procedente a oposição deduzida por CÂNDIDO RODRIGUES, com os demais sinais dos autos, contra a execução fiscal revertida contra o mesmo para a cobrança de dívidas provenientes de quotizações para o Fundo de Desemprego e contribuições para o CRSS, e inicialmente movida contra António de Jesus Sousa, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação, com as legais consequências.

2 — Como causas de pedir da oposição, o ora recorrido alegou, em síntese, a prescrição da dívida exequenda, a sua ilegitimidade substantiva por a dívida não constar do título executivo, não ser sucessor do originário devedor, nem responsável pela dívida e o credor não gozar do direito de sequela e, finalmente, a inconstitucionalidade do art.º 11º do DL. n.º 103/80, de 9/5, enquanto interpretado no sentido de conferir o direito de sequela independente de registo relativamente a imóvel transmitido a terceiro.

3 — A sentença recorrida julgou improcedente a causa de pedir da prescrição da dívida exequenda.

Mas, conhecendo, da ilegitimidade substantiva, se bem que apenas quanto às contribuições para o CRSS, julgou a oposição totalmente procedente, sob fundamento de que a execução fiscal só poderia ser revertida contra a oponente nos termos do art.º 147º do CPCI, sob cuja vigência a situação jurídica se havia constituído, se o credor gozasse do direito de sequela e o privilégio imobiliário de que aquelas contribuições beneficiavam nos termos do art.º 11º do DL. n.º 103/80, de 9/5, não lho conferiam.

4 — Nas suas alegações de recurso, a recorrente refuta o decidido, pretextando, em síntese, que:

«O privilégio imobiliário previsto no art.º 11º do DL. n.º 103/80 para os créditos da Segurança Social é especial, dado o disposto nos n.ºs 1 e 3 do artº 735 º do C. Civil».

«Atenta a imperatividade do estatuído no n.º 3 do art.º 735º do C. C., tal norma não pode ser restringida nem estendida, não admitindo o legislador excepções».

«Por assim ser, é-lhe aplicável o regime previsto no art.º 751º do C. Civil, e consequentemente tal privilégio é oponível a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, assistindo-lhe o direito de sequela».

«A reversão operada contra o oponente ao abrigo do disposto no art.º 147º do CPCI, é assim legal, e o oponente parte legítima para a execução».

«A douta sentença recorrida violou o preceituado nos art.os 147º CPCl, 735º, n.º 3, e 751º do C. Civil, e art.º 11 º do DL n.º 103/80, de 9/5».

5 — O recorrido contra-alegou defendendo o julgado.

6 — O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, de acordo com a jurisprudência pacífica e reiterada da Secção seguida em numerosos casos idênticos, de que citou alguns.

B — A FUNDAMENTAÇÃO.

7 — As questões decidendas.

São as de saber se os créditos do ex-Fundo de Desemprego estão prescritos e se as dívidas à previdência gozam do direito de sequela.

8 — A matéria de facto.

As questões resolvendas *ad quem* têm de ser resolvidas em função do seguinte quadro de facto que foi dado como provado pela sentença recorrida, sem qualquer controvérsia das partes:

a) Foram instauradas execuções, em 18/7/85, 24/6/86 e 2/10/86, respectivamente por dívida ao CRSS de 1984 e 1985 e quotizações para o Fundo de Desemprego de Junho de 1983 a Dezembro de 1984, no montante de Esc. 32 115 268$00, contra António Jesus de Sousa, todas apensadas em 11/5/95;

b) A execução de 18/7/85 esteve parada entre 26/7/88 e 26/9/89 e foi penhorada, em 5/6/86, uma máquina escavadora de marca Liber;

c) Na execução de 24/4/86 foi penhorado, em 23/9/86, «um prédio urbano em construção com cinco pisos sito na Praça Dr. Teotónio Pereira, n.º 3 a 41, e Rua do Bonfim, n.º 561 a 563, Porto, omisso à matriz com a seguinte descrição nas 1ª Conservatória do Registo Predial do Porto. O prédio n.º 51 139, em virtude da demolição da casa, passou a ter os seguintes elementos de identificação:

Natureza rústica, composição terreno destinado a construção, valor venal de Esc. 500 000$00. Matriz predial rústica n.º 190 e omisso a parte restante com pedido de inscrição em 22/5/84, n.º 67 257 a fls. 138 do L.º G 98 do prédio descrito sob o n.º 51 139, respectivamente a fls. 157 do L.º B 144. Ao qual atribuímos o valor de 350 000 000$00»;

d) Na execução instaurada em 2/10/86 foi penhorado em 23/2/87 um prédio urbano sito na Rua Pêro Alenquer, 55, 55A, 57, do Porto, composto por cave, r/c, 3 andares e 1 recuado, destinado a habitação, de duas frentes, revestidos a cerâmica, caixilharia de alumínio, construção moderna, tipo médio, sujeito a acção do ar marítimo, com superfície coberta de 431,90 m2, descoberta de 123,10 m2, área total de 555,00 m2, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Nevogilde sob o artigo n.º 1191. É composto das fracções A, B, C, D, E, F e H, tem o rendimento colectável de Esc. 323 112$00 e o valor matricial de Esc. 6 462 240$00. As fracções D, G e H já foram vendidas tal como as outras, estando descritas sob os n.os 00028-A, 00028-B,

00028-C e 00028-F da freguesia de Nevogilde, 2ª Conservatória do Registo Predial do Porto;

e) A penhora do prédio urbano sito na Rua Pêro Alenquer foi registada na respectiva conservatória em 24/4/87 relativamente às fracções A, E e F, estas fracções haviam sido adquiridas anteriormente à penhora por Albano Teixeira, Tiago Delgado e Amparo Margarida Gracia;

f) A máquina escavadora de marca Liber não foi encontrada e o prédio urbano sito na Praça Dr. Teotónio Pereira, Bonfim, foi concluído e vendido pelo executado António há mais de seis anos;

g) Por despacho do Chefe da Secretaria Administrativa de 27/3/96 foi ordenada a reversão da execução contra os actuais proprietários das fracções A, E e F do prédio sito na Rua Pêro Alenquer e os das fracções do prédio sito na Praça Dr. Teotónio Pereira;

h) O oponente na sequência de tal despacho foi citado para a execução como responsável subsidiária em 12 de Dezembro de 1996;

i) Relativamente ao prédio inscrito na 1ª Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 51 139, fls. 157, do livro B-144 foi inscrita em 21/6/83 a aquisição a favor de António de Jesus Sousa;

j) Daquele prédio foi desanexado o prédio descrito sob o n.º 57 663;

k) Em 22/8/88 foi inscrito na 1ª Conservatória do registo Predial do Porto o prédio sob o n.º 57 663, inscrito na matriz sob o art.º 1080, edifício de cave, rés-do-chão, cinco andares e sótão, área coberta 2 158 m2, Rua do Bonfim, n.º 551, 557, 661 e 563 e Praça Teotónio Pereira, n.º 3, 5, 9, 23, 27, 29, 37, 39 e 41.Valor venal: 100 000 000$00, constituído pelas fracções autónomas A a Z, AA a ZZ, BA a BZ, CA a CZ, DA a DZ, EA a EZ, FA a FO;

l) Não foram encontrados outros bens em nome do executado António susceptíveis de serem penhorados;

m) A fracção "DR" do prédio urbano sito na Praça Dr. Teotónio Pereira, adquirida pelo oponente, foi registada em seu nome em 21/9/89.

9 — O mérito do recurso.

9.1 — A questão da prescrição das dívidas ao Fundo de Desemprego.

Como resulta do relatado, o recorrido não contestou, usando o direito de ampliação do objecto do recurso ao fundamento em que decaiu, como lhe está consentido pelo art.º 684-A do C. P. Civil, o decidido quanto à prescrição da dívida exequenda.

Não obstante esta circunstância, este tribunal *ad quem* não está impedido de conhecer novamente da questão, em manifesta excepção ao princípio dispositivo do processo e da auto-responsabilidade das partes pela impugnação das decisões judiciais desfavoráveis, que se encontra consignado nos art.ºs 676º n.º 1 e 684º, ambos do C. P. Civil, dado que a mesma é de conhecimento oficioso, nos termos do art.º 259º do C. P. Tributário.

Ora, o certo é que tem de considerar-se prescrita a quantia exequenda correspondente aos créditos provenientes das quotizações para o Fundo de Desemprego, pois estamos perante um tributo com a natureza de imposto indirecto, de lançamento não renovável continuamente ou automático, como sempre foi qualificado na jurisprudência, que foi abolido pelo DL. n.º 140-D/86, de 14/6.

Na verdade, o art.º 3º do DL. n.º 10-D/86 dispõe que não «são devidas as quotizações ou contribuições para o Fundo de Desemprego previstas no Decreto-Lei n.º 45 080, de 20 de Junho de 1963, a partir da entrada em vigor deste diploma» (n.º1), mantendo, todavia, o direito do credor tributário às quotizações já liquidadas ou que seriam devidas até aí (n.º 2). É manifesto que ocorreu a abolição do tipo do tributo ao dispor-se a cessação de vigência, em relação aos factos futuros, do diploma que previa todos os seus elementos constitutivos. A circunstância da receita que o mesmo propiciava ser obtida pela elevação da taxa até então vigente para a Segurança Social e a consignação de parte da receita conseguida por este meio aos fins que a do tipo abolido se destinava (art.º 19º do DL. n.º 140-D/86) não constitui obstáculo ao raciocínio, pois aqui já estamos no plano estritamente financeiro, de qual é o efectivo destino das receitas cobradas, que é exterior ao tipo tributário ([1]) ([2]).

Enquanto tal, é-lhe aplicável retroactivamente o prazo de prescrição de oito anos estatuído no art.º 48º da Lei Geral Tributária, computando-se, além disso, esse prazo sem quaisquer suspensões ou interrupções por força do disposto no art.º 5º n.º 2 do DL. n.º 398/98, de 17/12, — diploma este que aprovou aquela Lei Geral —, e bem ainda no art.º 53º n.º 2 da Lei n.º 87-B/98, de 31/12 (Lei do Orçamento do Estado para 1999) ([3]).

Ora, tendo os factos tributários relativos a tais dívidas ocorrido de Junho a Dezembro de 1984, há muito que vai esgotado aquele prazo de oito anos, mesmo a qualificar-se o tributo como periódico e a computar-se o mesmo a partir do termo desse ano.

Assim sendo, têm de julgar-se prescritos tais créditos ([4]).

9.2 — A questão da ilegitimidade por inexistência do direito de sequela das contribuições para a segurança social.

A questão a decidir foi analisada profundamente no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 13/3/96, proferido no Proc. n.º 19 748 ([5]), em que interveio como vogal também o ora relator, bem como, depois dele, em diversos outros arestos ([6]), tendo-se concluído, em todos, pela resposta negativa — a de que os créditos da Segurança Social, muito embora gozem de privilégio mobiliário geral, não beneficiam do direito de sequela.

Repete-se, por isso, aqui a fundamentação expendida no acórdão proferido no proc. n.º 23 250, mencionado na última nota de rodapé de que foi relator o do presente e que, em boa parte repetiu, igualmente, a esgrimida naquele proc. n.º 19 748.

([1]) Neste sentido decidiram já os acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário, de 28/4/99, de 16/6/99 e de 22/6/99, proferidos, respectivamente, nos procs. n.ºs 22 928, 24 028 e 24 045.

([2]) O argumento não é reversível para as contribuições para a segurança social porque o diploma legal, como se colhe dos seus art.ºs 1º a 9º, manteve todos os seus elementos constitutivos anteriores, fazendo-as continuar dentro do novo tipo tributário, tendo-lhes elevado apenas a taxa. A afectação financeira das receitas conseguidas através dele não a um único fim, como era anteriormente em que se destinavam apenas à segurança social, mas a dois fins (Segurança Social e Instituto de Emprego e Formação Profissional — art.ºs 18º-A e 19º) não interfere já, como se disse, com a definição do tributo, mas com a utilização financeira das receitas por ele facultadas.

([3]) Este último preceito veio eliminar as dúvidas de inconstitucionalidade orgânica que eventualmente se poderiam colocar perante o citado art.º 5º n.º 2 em face da lei de autorização ao abrigo da qual a LGT foi emitida (Lei n.º 41/98, de 4/8).

([4]) Neste exacto sentido, ou seja, entendendo as quotizações para o Fundo de Desemprego enquanto impostos abolidos e sujeitos ao regime excepcional de prescrição referido, decidiram os acórdãos deste tribunal de 28/4/98 e de 16/6/98, proferidos, respectivamente, nos procs. n.ºs 22 928 e 24 028.

([5]) O acórdão está publicado no B. M. J. n.º 455º, págs. 326, e nos *Apêndices ao Diário da República,* de 13/3/98, a págs. 955.

([6]) De que são exemplos, entre outros, os proferidos em 13/1/99, 3/2/99 e 21/4/99, respectivamente nos proc.ºs n.ºs 23 147, 23 250 e 23 145.

O art.º 11º do DL. n.º 103/80, de 9/5, sob a vigência da qual a situação jurídico-material ocorreu, dispõe que *«os créditos pelas contribuições, independentemente da data da sua constituição, e os respectivos juros de mora gozam de privilégio imobiliário sobre os bens imóveis, existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no art.º 748º do Código Civil»*.

A norma não é nova: salvo o acrescento *"independentemente da sua constituição"* que visou resolver o conflito de interpretação que se havia instalado quanto à sua aplicação no tempo e que a jurisprudência havia solvido no sentido de que a mesma era de aplicação imediata, nos termos do art.º 12º do C. Civil, por dispor sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, a norma constitui uma transcrição da anterior constante do art.º 2º do DL. n.º 512/76, de 3/7.

Ora, de acordo com a própria definição legal (art.º 733º do C. Civil), o privilégio creditório é o direito conferido a certos credores de serem pagos com preferência sobre os demais, em atenção à natureza *dos* seus créditos, independentemente de registo ([7]).

Deste modo, ao estatuir a acoplação a um certo crédito de um privilégio creditório, o que a lei está a fazer é simplesmente a dotá-lo de uma especial garantia quanto ao cumprimento da respectiva obrigação, mormente quando outros entram em concorrência com ele.

A tanto se confina o conteúdo do privilégio, a menos que a própria lei o alargue a outros domínios, como sejam o da concessão da garantia de cumprimento da obrigação independentemente dessa concorrência de credores, como é próprio de outras garantias especiais das obrigações, como o penhor e a hipoteca.

Nesta dimensão, o núcleo essencial da garantia já não é tanto a concessão de certa prioridade na ordem no pagamento que venha a ter lugar pelo produto da coisa sujeita ao privilégio, mas a possibilidade da oponibilidade do cumprimento do crédito garantido por força da própria coisa aos terceiros que porventura a tenham adquirido.

Quer dizer, as duas questões são distintas e como tal terão de ser encaradas.

Ora, ao estruturar o regime jurídico dos privilégios creditórios, o legislador do C. Civil só poderia estar a dispor relativamente ao quadro normativo que havia instituído antes.

E segundo ele, os privilégios creditórios, ou eram mobiliários gerais, ou mobiliários especiais, ou imobiliários: os gerais abrangiam todos os bens móveis do património do devedor que fossem penhorados; os especiais, como decorre do seu próprio *nomen,* incidiam sobre coisas certas e determinadas, sendo que os imobiliários eram sempre especiais (n.º 3 do art.º 735º).

De acordo com esta lógica, ao definir os privilégios imobiliários admitidos, o legislador conferiu-os apenas aos créditos por despesas de justiça feitas directamente no interesse comum dos credores e aos créditos por contribuição predial ao Estado ou às autarquias locais, por sisa e por imposto sobre doações.

Está, pois, bem patente nestes preceitos que os privilégios imobiliários cuja existência foi contemplada abarcavam apenas coisas determinadas e, mais, diziam respeito apenas a créditos que eram gerados

([7]) João de Matos Antunes Varela, Das Obrigações em Geral, 6ª edição, Vol. II, págs. 565.

por factos tributários que estão directa e imediatamente relacionados com esses imóveis objecto do privilégio.

É, pois, por referência a estes contornos estabelecidos na sua conformação que tem de ser entendido também o regime prescrito na lei para o caso de conflito entre os privilégios creditórios e os direitos de terceiro titulares de direitos reais de gozo sobre as coisas deles objecto.

Esse regime consta dos art.ºs 749º, 750º e 751º, afirmando-se aí, respectivamente, que *«o privilégio geral não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente»;* que *«salvo disposição em contrário, no caso de conflito entre o privilégio mobiliário especial e um direito de terceiro, prevalece o que mais cedo se houver adquirido»* e, finalmente, que *«os privilégios imobiliários são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito sobre ele, e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores»*.

Como é fácil de ver, a lei adoptou um regime dos privilégios perante terceiros diferente consoante a natureza dos mesmos e, ciente de que a dispensabilidade do seu registo se apresentava como sério obstáculo à publicidade da sua existência e um entrave ao comércio jurídico, quedou-se pela cedência ao princípio da protecção dos terceiros adquirentes apenas dentro dos exactos termos definidos em tais preceitos.

Ora, essa cedência só aconteceu relativamente aos privilégios especiais, embora segundo diversa expressão consoante são mobiliários ou imobiliários.

Em todos eles se pode surpreender, todavia, a existência de uma relação directa e imediata dos créditos exequendos, entre eles se contando o fiscal, com a coisa objecto do privilégio ([8]).

Por outro lado — e cingindo-nos apenas aos privilégios imobiliários especiais —, poder-se-á notar que, atentos os casos em que a sua existência foi admitida, essa relação de imediação é tão intensa, ou tem uma ligação tão íntima com os créditos, que permite supor, com alguma razoabilidade, que o terceiro que aja com diligência os pode conhecer em face das circunstâncias de facto em que eles nascem, pois eles são surpreendíveis ou no processo (art.º 743º) ou na repartição de finanças do local da situação dos bens (art.º 744º).

O direito de sequela conformado no art. 751º do C. Civil, cujo sentido o aforismo latino bem evidencia — *ubi rem meam invenio ibi vindico* —, é, pois, um *quid* específico que está estabelecido para além do conteúdo do privilégio creditório e está concedido apenas a privilégios imobiliários especiais, ou seja, por créditos cuja fonte estão numa relação directa e imediata com a coisa a que respeitam.

Não estão seguramente em tal categoria os créditos da Segurança Social ([9]).

A circunstância do citado preceito falar da atribuição a tais créditos de um privilégio imobiliário não tem de inculcar obrigatoriamente que eles se tenham de qualificar como especiais, só porque incidem sobre imóveis.

O Código Civil qualificou os privilégios imobiliários como especiais, mas só estava a referir-se aos que ele contemplou e regulou, como

([8]) Cf. Menezes Cordeiro, Direito das Obrigações, vol. 2º, págs. 500/1.

([9]) Como, seguramente, dir-se-á em *obiter dictum,* igualmente os créditos por IRS e IRC que igualmente gozam de privilégio imobiliário (art.ºs 104º e 93º dos respectivos códigos).

se disse, e esses, sim, eram especiais porque diziam respeito às coisas certas e determinadas e por créditos cujo nascimento tinham com elas uma relação imediata e directa cuja relativa publicidade era razoavelmente de admitir.

Ora, a letra do citado art.º 11 º do DL. n.º 103/80 apresenta uma formulação que aponta exactamente no sentido do privilégio ser geral ao falar dos *"bens imóveis* (ou sejam de todos os bens imóveis) *existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo"*.

Mas outras razões e estas de ordem racional ou teleológica induzem à mesma conclusão.

Em primeiro lugar, a circunstância do preceito conformar o privilégio imobiliário em termos que se ajustam à dimensão ou ao conteúdo que é próprio dos privilégios gerais ao estabelecer que ele abrange apenas *«os bens existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo»*.

Essa é exactamente a característica nuclear dos privilégios gerais: eles só funcionam no momento em que, e para efeitos de estabelecimento da ordem de chamada para pagamento, os bens são executados.

Depois, o facto de inexistir, aqui, aquela relação de imediação que acima se apreciou entre o nascimento do crédito e a constituição do privilégio imobiliário que se verifica em todos os casos em que a sua existência foi prevista no C. Civil.

Acresce, ainda, que, no caso destes créditos, a cedência do princípio da protecção dos terceiros adquirentes seria muito maior do que a tomada em conta pelo C. Civil, dado que a possibilidade de conhecimento da existência destes privilégios se afigura, aqui, quase como uma utopia, dado dizer respeito aos *bens existentes no património à data da instauração do processo executivo*.

Tratando-se de um facto que poderá ocorrer em quase durante os 365 dias do ano e em qualquer tribunal do país, dificilmente se poderá admitir que possa ser conhecido por qualquer credor razoavelmente diligente, ademais se se levar em conta que esses bens podem até situar-se em local distante daquele onde o devedor dos créditos à Segurança Social exerce a actividade de que eles emergem.

A mesma solução é ainda sugerida por um argumento de estrita lógica interna do diploma.

A este respeito, e repetindo o que se afirmou no citado acórdão, dir-se-á que *«. . . atribuindo o art.º 10º do mesmo diploma legal apenas um privilégio mobiliário geral que não especial — cfr. art.º 735º n.º 2 do Cód. Civil —, com o afrontado regime, referindo-se, pois, à generalidade dos bens móveis do devedor, parece dever entender-se que o imobiliário geral se refere á mesma generalidade, mas de bens imóveis. Não faria, na verdade, sentido atribuir-se um privilégio mobiliário geral e um imobiliário especial às mesmas dívidas»*.

Sendo assim, o privilégio imobiliário dos créditos da Segurança Social é um privilégio imobiliário geral e está sujeito ao regime constante do citado art.º 749º do C. Civil, no que respeita às relações com terceiros ou seja, *«não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente»* ([10]).

([10]) Também o Prof. Antunes Varela considera estes privilégios imobiliários como gerais, *op. cit.,* a págs. 567.

Nestes termos não poderá exigir-se do terceiro adquirente dos bens existentes no património da entidade patronal à data da instauração do processo executivo o cumprimento da obrigação pelo valor desses bens sob pena de serem executados.

Como é evidente, não está o credor impedido de usar da impugnação pauliana, com subordinação aos respectivos requisitos, assim atingindo em execução esses bens na medida do estritamente necessário para o cumprimento da obrigação exequenda ([11]).

Temos, portanto, de concluir que os créditos exequendos do CRSS, embora beneficiando de privilégio imobiliário, não gozam de direito de sequela».

É claro que a questão posta pela recorrente, da existência de um pretenso direito de sequela, nem sequer se poderá colocar em relação aos créditos provenientes das quotizações para o Fundo de Desemprego, dado que estes, enquanto impostos indirectos do Estado, apenas beneficiam de privilégio mobiliário geral, nos termos do art.º 14º § único do DL. n.º 45 080, de 20/6/983 ([12]).

De qualquer modo, essa apreciação encontra-se já prejudicada pela resposta dada à questão da prescrição, estando a controvérsia resolvida por essa via.

Deste modo impõe-se o não provimento do recurso.

C - A DECISÃO.

10 - Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em:

a) Julgar prescrita a quantia exequenda proveniente de quotizações para o Fundo de Desemprego;

b) Negar provimento ao recurso na parte restante.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vítor Meira* — *Costa Reis.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Créditos da Segurança Social. Privilégio Imobiliário Geral. Direito de Sequela.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Os créditos da Segurança Social previstos no artigo 11º do DL 103/80 de 9 de Maio gozam de privilégio imobiliário geral, não beneficiando do direito de sequela.

II — Pode por isso o terceiro adquirente do imóvel opor ao exequente o seu direito real de gozo do mesmo.

([11]) Cf. Acórdãos do STJ, de 20/5/93 e 17/1/95, respectivamente in *Col. de Jurisprudência — Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça* — 1993, tomo II, págs. 113 e 1995, tomo I, págs. 27.

([12]) Neste sentido o acórdão deste tribunal. de 14/6/72 in Ap. D. Gov., de 10/12/73, págs. 536 e Acórdãos Doutrinais do Supremo Tribunal Administrativo 131º-1569.

Recurso nº 24 043. Recorrente: Fazenda Pública: Recorrido: António Pinto de Sousa; Relator: Exmº Cons. Dr. Vítor Meira.

António Pinto de Sousa deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto oposição à execução fiscal que a Fazenda Pública intentou contra António de Jesus Sousa por dívidas ao CRSS de 1984 e 1985 e ao Fundo de Desemprego de 1983 e 1984, na qual foram penhorados imóveis por si adquiridos ao executado.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada procedente, declarando-se o oponente parte ilegítima para a execução, extinguindo-a quanto a ele.

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

1 — O privilégio imobiliário previsto no artº 11º do DL nº 103/80 para os créditos da Segurança Social é especial, dado o disposto nºs 1 e 3 do artº 735º do C. Civil.

2 — Atenta a imperatividade do estatuído no nº 3 do artº 735º C.C., tal norma não pode ser restringida nem estendida, não admitindo o legislador excepções, como também sustenta o Ac. do STA — 2ª Secção, de 22/10/1997, rec. nº 21602, in AD 432, pp. 1445 a 1451.

3 — Por assim ser, é-lhe aplicável o regime previsto no artº 751º C. C., e consequentemente tal privilégio é oponível a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, assistindo-lhe o direito de sequela.

4 — A reversão operada contra o oponente ao abrigo do disposto no artº 147º CPCI, é assim legal, e a oponente parte legítima para a execução.

5 — A douta sentença recorrida violou o preceituado nos artºs. 147º CPCI, 735º 3 e 751º do Código Civil, e artº 11º do DL nº 103/80, de 9/5.

Contra-alegando veio o opoente defender a manutenção do decidido, sustentando que o seu bem não está sujeito a privilégio que goze do direito de sequela.

O Exmo Magistrado do Ministério Público foi de parecer de que o recurso não merecia provimento, nos termos da jurisprudência pacífica e reiterada deste S.T.A.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir, considerando-se como provada toda a matéria de facto constante do probatório da sentença para o qual se remete.

Prescreve o artigo 11º do DL 103/80:

"Os créditos pelas contribuições, independentemente da data da sua constituição, e os respectivos juros de mora gozam de privilégio imobiliário sobre os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no artigo 748º do Código Civil".

É deste normativo que a recorrente pretende retirar o entendimento de que o privilégio é oponível a terceiros adquirentes do prédio ou de direito real sobre ele por virtude do direito de sequela.

O artigo 735 do Código Civil considera a existência de dois tipos de privilégios: mobiliários e imobiliários. Os primeiros divide-os em gerais e especiais, consoante incidam sobre todo o património do devedor à data da penhora ou acto equivalente ou apenas sobre certos bens do mesmo. Os imobiliários considera-os sempre especiais.

Estando aqui em causa um privilégio imobiliário pareceria que estávamos perante um privilégio especial como a recorrente defende. Mas as conclusões não podem ser tão lineares. É que o artigo 11 do DL 103/80 criou um privilégio sobre todos os bens imóveis existentes no património do devedor, o que revela ter querido criar um privilégio imobiliário geral, já que não desconhecia, evidentemente, o carácter especial dos privilégios imobiliários consagrados no Código Civil. Estes privilégios possuíam uma relação especial com os imóveis como se alcança dos artigos 743 e 744 do C. C. pois respeitavam a despesas de justiça feitas directamente no interesse comum dos credores para conservação, execução ou liquidação dos imóveis a que respeitavam ou a impostos com eles relacionados (contribuição predial, sisa e imposto sobre as sucessões e doações). Por isso se compreendia o privilégio especial de que tais créditos gozavam. Diferente era porém a situação quanto às dívidas à Segurança Social que nada teriam a ver com os imóveis. Por isso o legislador sentiu a necessidade de criar o privilégio imobiliário geral aqui em apreço, já que seria desproporcionado tratar como especial um privilégio que incluía todos os bens imóveis do devedor. Seria aliás absurdo que relativamente às mesmas dívidas se atribuísse um privilégio mobiliário geral e um imobiliário especial. Os privilégios imobiliários do C. C., sendo especiais, eram oponíveis a terceiros que adquirissem o prédio ou um direito real sobre ele (artigo 751) enquanto os gerais, tal como acontecia com os mobiliários, não valiam contra terceiros titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, fossem oponíveis ao exequente (artigo 749).

Temos pois, pelo que fica dito, que o privilégio imobiliário dos créditos da Segurança Social é um privilégio geral que por isso não vale contra terceiros nos termos que refere o artigo 749 do C. C. Tal não impede que o credor possa usar a acção pauliana para conseguir o cumprimento da obrigação exequenda mas tal não releva para a apreciação da questão que estamos a tratar. Haverá pois que concluir que os créditos da Segurança Social não gozam do direito de sequela que o Código Civil atribuía aos privilégios imobiliários nele consignados, o mesmo acontecendo aos créditos do Fundo de Desemprego que nem de privilégio imobiliário gozam, nada havendo a censurar à sentença recorrida que nesse sentido decidiu considerando procedente a oposição.

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Vítor Meira* (Relator) — *António Pimpão — Brandão de Pinho.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Custas. Reclamação da Conta. Legitimidade da Fazenda Pública.

Doutrina que dimana da decisão:

Cabendo ao Ministério Público a defesa da legalidade é o representante da Fazenda Pública parte ilegítima para pedir a reforma da conta ou a decisão quanto a custas em que não foi condenada nos processos judiciais tributários.

Recurso nº 24 071. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Manuel Olímpio Silva Carvalho, Ldª; Relator: Exmº Consº Dr. Víor Meira.

Na sequência de acórdão proferido por esta Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, subsequente à declaração de incompetência hierárquica do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso, foram os autos remetidos ao Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto. Aí o Mº Juiz ordenou a remessa dos autos à conta, tendo a mesma sido efectuada. Discordando do modo como havia sido efectuada a conta veio então a Fazenda Pública requerer a sua reformulação no sentido de compreender apenas as relativas ao processado nessa 1ª instância e no T.C.A mas não as relativas ao processado no Supremo Tribunal Administrativo.

Pelo Mº Juiz recorrido foi indeferida a reclamação por ser aplicável o artigo 50º do Código das Custas Judiciais, conforme tem vindo a ser decidido pelo S.T.A., sendo a fiscalização da conta deferida por lei ao Ministério Público e não ao recorrente.

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

1 — As custas devidas nos processos tributários, não são custas judiciais, são encargos e receitas de natureza tributária, liquidados e administrados pela Direcção-Geral dos Impostos por força do Regulamento das Custas dos Processos Tributários e dos artigos 3º e 4º do Decreto-Lei nº 29/98, de 11/2, que o aprovou.

2 — Ao defender-se jurisprudencialmente que a Fazenda Pública representada por pessoal do quadro da Direcção-Geral dos Impostos tem legitimidade para representar a entidade liquidadora de emolumentos de registo comercial que não administra, nem tutela, ou seja, sobre matéria em que não tem qualquer alçada, não pode estar em causa a sua legitimidade para sindicar a liquidação de encargos e receitas de natureza tributária que liquida, administra e tutela, nos termos do disposto nos mencionados artigos 3º e 4º do Decreto-Lei nº 29/98, de 11/2, liquida nas repartições de finanças e nos Tribunais Tributários de 1ª Instância por força do artigo 21º do RCPT por o pessoal naquelas e nestes colocado ser seu e da sua sindicabilidade a Fazenda Pública dever ser sempre ouvida.

3 — Tanto mais assim por o legislador haver consagrado no processo judicial tributário o princípio do contraditório pleno ao imputar de forma determinante que cabe ao representante da Fazenda Pública defender os legítimos interesses desta ainda que na posição de recorrente ou recorrida e até em matéria de pura legalidade suscitar a incompetência absoluta do tribunal, nos termos do nº 2 do artigo 45º do CPT.

4 — Conhecer, se são de liquidar na 1ª instância ou no STA e se estão bem ou mal liquidadas, não é uma mera questão de legalidade, dado os interesses em jogo, em que é necessário não só definir o respectivo "quantum", como a quem pertencem, ou dito de outro modo, há que determinar a sua medida e a forma como e por quem hão-de ser distribuídas, mas mesmo que seja tão-só matéria de legalidade a mesma ainda se enquadra no âmbito da representação da Fazenda Pública, por não extravasar os legítimos interesses e nos parecer manifestamente absurdo que em situações de mera legalidade como é a matéria de direito se possa defender que a Fazenda Pública carece de legitimidade, quando na matéria de facto está compreendida a legalidade e, assim, não teria legitimidade em caso algum.

5 — "In casu" e sem margem para dúvidas, a Fazenda Pública representada por pessoal do quadro da Direcção-Geral dos Impostos tem interesse legítimo, directo e é parte na matéria aqui em causa por compreender tributos não só administrados pela Direcção-Geral dos Impostos, como a ela consignados — cfr. artigos 3º e 4º do Decreto-Lei nº 29/98, de 11/2, e 21º do RCPT.

6 — Não se pode subscrever o entendimento de que a Fazenda Pública por estar isenta de custas não tem legitimidade na matéria, pois a mera possibilidade de a responsabilizar, ainda que com isenção, torna-a sempre parte legítima ou interessada na matéria por não lhe poder ou dever ser assacada a responsabilidade de outrem.

7 — Não é tal representatividade passível de atribuição ao Ministério Público por não adequada ao figurino do Ministério Público moderno, como se anota no BMJ nº 467, pp. 404, e nem estar compreendida na previsão constante do nº 1 do artigo 41º do CPT e ensina o Prof. Dr. José Carlos Vieira de Andrade in A Justiça Administrativa (Lições), Almedina, 1999, pp. 89, ao prescrever: "... não haver razão para, no processo administrativo, atribuir ao Ministério Público a representação do Estado-Administração ..., nem sequer para lhe conferir o encargo de promoção processual do interesse público, quando possa ser prosseguido por órgãos administrativos."

8 — Ao fazer-se a liquidação neste Tribunal Tributário de 1ª Instância das fixadas no Supremo Tribunal Administrativo, tem de ter-se por assente que as devidas em ambas as instâncias têm a mesmíssima natureza, face ao princípio da unicidade da conta subjacente aos artigo 50º e 51º nº 1 do Código das Custas Judiciais e ao artigo 21º do Regulamento das Custas dos processos Tributários, têm por destino o consignado no artigo 4º do Decreto-Lei nº 29/98, de 11/2, e não devem compreender qualquer verba a título de procuradoria por não ser possível misturar alhos com bugalhos.

9 — Mas a entender-se que as custas relativas ao processado do STA são autónomas das devidas pelo da repartição de finanças e do tribunal tributário de 1ª instância, terão natureza de custas judiciais e devem nele ser contadas por força do que estatui o artigo 173º do CPT e o § 1º do artigo 23º da Tabela de Custas do STA, tal como no regime de custas do Tribunal Constitucional nele são contadas e para efeitos de controlo de pagamento fica o duplicado da certidão da conta — cfr. nº 4 do artigo 12º do Decreto-Lei nº 303/98, de 7/10.

10 — A douta decisão recorrida violou ainda o artigo 72º do ETAF e o artigo 42º nº 1 do Código de Processo Tributário.

O Exmo Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido de que se não tomasse conhecimento do recurso por a Fazenda Pública não ter legitimidade para recorrer em matéria de custas quando não é condenada nelas.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Tendo o Mº Juiz rejeitado o requerimento da Fazenda Pública julgando-a parte ilegítima para a questão suscitada apenas desta ile-

gitimidade caberá conhecer no recurso, isto é saber se a Fazenda Pública é parte legítima para intervir no processo em matéria de custas. A jurisprudência deste Supremo Tribunal tem sido pacífica, conforme resulta, entre muitos outros, do acórdão que a Fazenda Pública juntou a fls.163.

Contrariamente ao que antes se verificava, em que a representação do Ministério Público e da Fazenda Pública estava entregue a funcionários da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, veio o ETAF a proceder à separação de funções, ficando a competir ao Ministério Público, entre outras competências, a defesa da legalidade e realização do interesse público (artº 69 nº1), competindo ao representante da Fazenda Pública a defesa dos legítimos interesses desta (artº 72). O Ministério Público passou a ser representado por magistrados, mantendo-se a representação da Fazenda entregue a funcionários integrados na hierarquia da D.G.C.I. Desta separação de representações resulta que é o Ministério Público quem actua em defesa da legalidade, sendo a defesa da F.P. efectuada nos mesmos termos em que o é a de qualquer parte no processo e relativamente aos seus próprios interesses.

No caso vertente a Fazenda Pública não surge a defender os seus interesses no processo pois que não foi condenada em custas, já que das mesmas está isenta nos termos do artigo 2º da Tabela de Custas. Por isso o recurso interposto só pode ser entendido como sendo em defesa da legalidade. O que no recurso se pretende é que este Supremo Tribunal aprecie as competências dos funcionários da D.G.I. em serviço nos tribunais tributários de 1ª instância, o destino a dar às custas e o modo de elaborar a conta. Ora tais questões não podem ser aqui apreciadas pois que não está em causa uma questão de legalidade tributária. A elaboração da conta é um acto consequente do acto jurisdicional de condenação ou absolvição em custas efectuada nos processos. Por isso não cabe à Fazenda Pública, que é parte, proceder ao controlo da legalidade das contas efectuadas ou pedir a reforma da decisão de condenação em custas, salvo se for ela a condenada. Tais funções inserem-se no âmbito das competências do Ministério Público. Por isso é efectivamente parte ilegítima para recorrer a Fazenda Pública.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em julgar a Fazenda Pública parte ilegítima, absolvendo-se o recorrido da instância de recurso, não se conhecendo do recurso.

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Vítor Meira* (Relator) — *António Pimpão — Brandão de Pinho.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto. Incompetência do STA em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

Alegando-se em recurso de decisão da 1ª instância, como fundamento do mesmo, factos que não constam daquela o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, pelo que a Secção de Contencioso Tributário do STA não é hierarquicamente competente para o seu conhecimento, sendo-o a secção homónima do Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 24 095. Recorrente: A. Johnson e Compª (Portugal), Ldª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Cons.º Dr. MENDES PIMENTEL.

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

"A. Johnson e Cª (Portugal), Ldª" recorre do despacho do M.mo Juiz do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que indeferiu requerimento em que solicitou que os juros compensatórios respeitantes à sisa por si paga relativa à fracção "A" do imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Matosinhos sob o artigo 6573 fossem considerados amnistiados.

Culmina a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. Em primeiro lugar verifica-se que:

a) As orientações administrativas vêm preencher o espaço que a previsão legal não ocupou, concretizando as orientações fundamentais da norma, criando regras de funcionamento e aplicação, porventura demasiado minuciosas para deverem ser contidas num texto legal.

b) Desta forma, a orientação administrativa vai assegurar uma segurança jurídica, ao divulgar uma certa orientação que pode assim preencher a relativa abertura da predeterminação legal, permitindo ao contribuinte o acatamento da orientação administrativa ou impugnação dos actos dela resultantes.

c) Sendo o escopo essencial da publicação de uma orientação administrativa a obtenção da igualdade de tratamento através da aplicação uniforme da mesma regra jurídica.

d) Pelo que a impugnante foi discriminada em relação às demais empresas que, não se socorrendo da via contenciosa, mas antes da via graciosa, viram ser-lhes perdoados os juros compensatórios.

2. Por outro lado:

e) A existência da obrigação de pagamento de juros compensatórios para os casos em que se verifica um atraso na liquidação por facto imputável ao contribuinte não tem o carácter puramente compensatório e indemnizatório.

f) Aliás, grande parte da doutrina reconhece claramente o carácter sancionatório dos juros compensatórios.

g) Porque atribuem ao Estado uma vantagem patrimonial superior ao prejuízo financeiro sofrido e ao sujeito passivo, reciprocamente, um prejuízo financeiro superior à vantagem que tinha tido.

h) A configuração específica dos juros compensatórios, tal como se encontra delineada pela lei positiva, significa para o contribuinte uma efectiva sanção pecuniária.

i) Basta-nos olhar para a forma como estão formulados na lei, em especial depois da reforma fiscal: para os códigos do IRC e do IRS será igual à taxa de desconto do Banco de Portugal mais 5 pontos

percentuais, o que a torna mais gravosa à medida que a taxa de juro desce.

j) Devemos, ainda, acrescer o facto de os juros compensatórios não serem considerados como um custo na perspectiva fiscal, o que representa uma oneração suplementar em termos fiscais.

k) Pelo que podemos dizer que os juros compensatórios assumem carácter punitivo, de pena, e já não só e apenas o de indemnização ou compensação devida (pelo) ao credor tributário pelos prejuízos resultantes do ilícito imputável ao contribuinte.

l) Sendo que estas sanções punitivas estão abrangidas pela amnistia da lei 23/91, no seu artigo 1º, x), 2.

3. Violaram-se, assim, as normas dos arts. 81º, f), e 102º da CRP (princípio da concorrência), 7º da Declaração Universal dos Direitos do Homem e 13º, 1, da Constituição (princípio da igualdade) e, ainda, a norma constante do artigo 1º, alínea x, nº 2, da Lei nº 23/91, de 4/VII (por erro de interpretação e aplicação).

Não houve contra-alegação.

O EMMP entende que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, pois que, na conclusão D) da sua alegação, a Rct. afirma um facto que o M.mo Juiz "a quo" não estabeleceu, nem, por qualquer forma, levou em conta na decisão recorrida.

Como assim, S.Exª opina se julgue este STA incompetente em razão da hierarquia.

Levado este douto parecer ao conhecimento das partes, apenas a Rct. se manifestou em termos de concordância implícita, por isso que requer, ao abrigo do artigo 47º, 2, do CPT, a remessa do processo à 2ª Secção do TCA.

Sem vistos, dada a simplicidade da questão, cumpre decidir.

Antes de mais, mister é debruçarmo-nos sobre a questão suscitada pelo Ministério Público.

Sendo, aliás, de conhecimento oficioso, tem prioridade sobre qualquer outra matéria e a sua eventual procedência prejudicará o conhecimento de qualquer outra questão – artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

É do seguinte teor o despacho recorrido:

"Efectivamente, a administração fiscal tem tido o entendimento de que os juros compensatórios não são devidos ao abrigo da Lei nº 23/91.

Contudo, tal lei não abrange os juros compensatórios, uma vez que os mesmos não integram sanção principal ou acessória de infracção penal ou contra-ordenacional fiscal.

Assim, indefere-se o requerido."

Patentemente, como bem nota o distinto PGA, aqui não se afirmou, nem, por qualquer forma, se levou em conta a materialidade vertida na conclusão d): "a impugnante foi discriminada em relação às demais empresas que, não se socorrendo da via contenciosa, mas antes da via graciosa, viram ser-lhe perdoados os juros compensatórios".

Temos, pois, que a Rct. invoca como suporte da sua pretensão factos que não foram afirmados na decisão recorrida.

E não cabe, aqui e agora, ajuizar da relevância para a decisão do recurso daquela factualidade.

É que, como se afirma no acórdão deste Supremo de 4.V.1994, rec. nº 17643, "porque a competência do tribunal se afere pelo *quid disputatum,* que não pelo *quid decisum,* é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso".

Não tendo, portanto, o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, falece a esta formação competência hierárquica para o seu conhecimento, cabendo a mesma à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo – artigos 21º, 4, 32º, 1, b), e 41, 1, a), do ETAF e 167º do CPT.

Termos em que, julgando-se procedente a aludida questão prévia, se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso "per saltum", competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000$00 e a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 8 de Julho de 1999.

Assunto:

Rendas e abatimento ao IRS por não residentes.

Doutrina que dimana da decisão:

As importâncias recebidas a título de renda, de contratos de arrendamento habitacional, ao abrigo do DL 337/91, de 10-9, podem ser abatidas ao rendimento líquido total para efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

Nada estabelecendo o mencionado DL 337/91, de 10-9, quanto à exclusão dos não residentes do indicado abatimento igualmente não resulta tal exclusão do artº 55º do CIRS pelo que podem beneficiar do consagrado abatimento nos termos do artº 15º 2 deste último diploma legal.

Recurso nº 24 112. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Armando Barbosa Gomes e mulher; Relator: Exmo. Consº. Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, julgou a impugnação da liquidação de IRS, referente ao ano de 1995, procedente e anulou a liquidação.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1º. O DL 337/91, de 10-9, criou um novo abatimento e não um benefício fiscal;

2º. Os abatimentos em sede de IRS são previstos e regulados pelo artº 55º do CIRS e as deduções à colecta pelo artº 80º do CIRS;

3º. Os referidos abatimentos ou deduções por força daqueles artºs não são aplicáveis aos não residentes;

4º. Sendo assim e porque nada faz supor que o legislador sabendo da limitação feita por esses preceitos legais, pretendesse nesse caso particular alargar o âmbito do abatimento em causa aos não residentes;

5º. O ofício circulado nº 5/92, de 23-3-92, do SAIR — Direcção de Serviços do IRS-DGCI foi posteriormente alterado;

6º. É manifesto que o CIRS define em termos estruturais a tributação dos residentes e não residentes de forma diversa;

7º. Muito embora estes argumentos aduzidos, a sentença recorrida pronunciou-se no sentido do deferimento do pedido.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento conforme jurisprudência reiterada e pacífica.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1) A liquidação refere-se ao ano de 1995, tendo os impugnantes, na declaração de IRS respectiva, dito deverem ser considerados residentes no estrangeiro, e inscrito certo valor de rendas recebidas de contratos de arrendamento celebrados ao abrigo do disposto no DL 321-B/90, de 15-10, até 31-12-93.

2) Nessa liquidação, a Administração Fiscal não considerou qualquer abatimento relativamente àquele valor das rendas.

3. A sentença recorrida, depois de afirmar que a letra e o espírito do DL 337/91 não permitem excluir as rendas recebidas, por não residentes, dos abatimentos ao rendimento líquido total para efeitos de IRS, anulou a liquidação impugnada.

Contra o assim decidido insurge-se a FP sustentando, em síntese, que o DL 337/91, de 10-9, criou um novo abatimento e não um benefício fiscal pelo que estando os abatimentos, em sede IRS, previstos e regulados pelo artº 55º do CIRS e as deduções à colecta pelo artº 80º do CIRS, não podem os referidos abatimentos ou deduções, por força daqueles artºs, ser aplicáveis aos não residentes.

Acrescenta que nada faz supor que o legislador, sabendo da limitação feita por esses preceitos legais, pretendeu, nesse caso particular, alargar o âmbito do abatimento em causa aos não residentes.

O DL 337/91, de 10-9, depois de afirmar, no seu preâmbulo, que se estabelece «agora um regime fiscal privilegiado para as rendas de contratos celebrados ao abrigo do novo regime do arrendamento urbano, com o qual se procura contribuir para uma retoma do investimento na aquisição de imóveis para arrendamento» estabeleceu no artº 1º 1 que «as importâncias recebidas a título de renda, de contratos de arrendamento habitacional celebrados até 31-12-93 ao abrigo do regime de arrendamento urbano aprovado pelo DL nº 321-B/90, de 15-10, podem ser abatidas ao rendimento líquido total para efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares do ano em que são englobadas, nos termos do presente diploma» tendo acrescentado no nº 2 que «o benefício a que se refere o número anterior é susceptível de ser utilizado pelo período de seis anos e aplica-se às rendas recebidas a partir de 1 de Janeiro de 1991».

Deste preceito resulta que as mencionadas rendas podiam ser abatidas ao rendimento líquido total para efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares do ano em que são englobadas, nos termos do presente diploma. Não estabelece este preceito normativo qualquer diferenciação de tratamento entre residentes e não residentes desde que uns e outros recebam rendas nos termos estabelecidos pelo referido preceito legal, sendo certo que o objectivo pretendido pelo legislador (retoma do investimento na aquisição de imóveis para arrendamento) tanto podia ser alcançado com o arrendamento efectuado pelos residentes como pelos não residentes.

Como escreve José Casalta Nabais, Contratos Fiscais . . ., p. 166, «os benefícios fiscais vão emergir sobretudo com a implantação do Estado Social, em que o sistema fiscal, no seu conjunto e nos seus componentes (os impostos), se tornou um instrumento imprescindível da direcção económica global e de conformação social» pelo que «o imposto de um simples meio de obtenção de recursos financeiros a aplicar na realização de despesas (socialmente) neutras, converteu-se num instrumento de realização de tarefas estaduais» tratando-se de uma «não tributação extrafiscalmente orientada». Refere ainda o mesmo autor que estas «medidas de finalidade extrafiscal se concretizam em excepções à incidência do respectivo imposto e que originam actos tributários negativos» pois que «os benefícios fiscais e o imposto constituem as duas faces da mesma moeda».

Pretendendo o legislador atingir com o mencionado diploma legal a retoma do investimento na aquisição de imóveis para arrendamento este objectivo tanto podia ser alcançado com o arrendamento efectuado pelos residentes como pelos não residentes. Não excluindo o mencionado diploma legal estes, resta determinar se tal exclusão resulta do CIRS como pretende a FP.

Estabelece o artº 55º 1 do CIRS que «para apuramento do rendimento colectável dos sujeitos passivos residentes em território português, à totalidade dos rendimentos líquidos determinados nos termos das secções anteriores abater-se-ão, desde que devidamente comprovadas:» as importâncias e despesas que enumera. Restringindo este preceito o seu âmbito aos residentes, não poderão os não residentes beneficiar destes abatimentos.

Pelos mesmos motivos só os residentes poderão deduzir à colecta as importâncias referidas no artº 80º do mesmo CIRS.

Estes abatimentos e deduções não são aplicáveis aos não residentes uma vez que os indicados preceitos legais expressamente os excluem.

Estabelece, contudo, o artº 15º 2 do CIRS que «tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português . . . sem prejuízo do que na lei se disponha quanto a deduções a abatimentos».

Deste preceito resulta que, por força do que se dispõe nos artºs 55º e 80º do CIRS, não podem os não residentes beneficiar dos abatimentos e deduções contempladas nestes preceitos legais uma vez que dos mesmos preceitos consta que apenas se aplicam a residentes.

Nada estabelecendo o mencionado DL 337/91, de 10-9, quanto ao beneficiário do consagrado abatimento, temos de concluir que, nos termos do artº 15º 2 mencionado, não estavam do mesmo excluídos os não residentes.

Assim sendo a decisão recorrida deve ser confirmada.

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

Sem custas.

Lisboa, 8 de Julho de 1999. — *António Pimpão* (Relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa.* — Fui presente, *Madalena Robalo.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Reclamação de créditos. Privilégios mobiliários no CC e no CIRS.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Nos termos do art. 104º do CIRS a Fazenda Nacional goza de privilégio mobiliário geral e de pivilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora para pagamento do IRS relativo aos três últimos anos.

2 — Tal disposição prevalece sobre o que se dispõe no art. 736º, nº 1 do CC, visto que, por um lado, ser uma lei especial e, por outro lado, ser de publicação posterior.

3 — Deste modo, o que releva para efeitos de identificação de quais os créditos que gozam dos referidos privilégios é a data do nascimento do facto tributário que deu origem ao crédito e não a da sua inscrição para cobrança.

4 — Sendo assim, um crédito de IRS nascido em 1989 goza de privilégio se penhora se realizou em 1990, mesmo que a sua inscrição para cobrança se tenha feito em 1991.

Recurso nº 15 336. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Fernando Alberto dos Santos Loi; Relator: Exmo Consº Dr. Costa Reis.

O Representante da Fazenda Nacional junto do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto inconformado com o despacho do Sr. Juiz desse Tribunal que, rejeitou liminarmente os «créditos referentes a IRS do ano de 1989, inscrito para cobrança em 1991, e imposto profissional de 1982, inscrito para cobrança em 1987 ... por serem impostos directos inscritos para cobrança fora do triénio admissível (1988 a 1990), atenta a data da penhora (11/10/90), e o disposto no art. 736º, nº 1 do CC», dele veio interpor este recurso, que limitou à rejeição do mencionado crédito de IRS, pedindo a sua revogação, para o que formulou as seguintes conclusões:

1ª Em IRS é irrelevante o ano do lançamento para cobrança para se apurar se o crédito goza de privilégio creditório.

2ª Aliás, no IRS, tal conceito seria de difícil concretização pois que não existe em tal imposto o débito ao Tesoureiro que existia nos impostos anteriores à Reforma Fiscal de 1989.

3ª Em IRS à cobrança voluntária segue-se logo a cobrança coerciva.

4ª O CIRS inovou no que respeita aos privilégios creditórios de que goza este imposto directo relativamente ao Código Civil.

5ª Determinante para apurar que créditos de IRS gozam de privilégio creditório deixou de ser o ano de lançamento para cobrança para passar a ser, nos termos do art. 104º do CIRS, o ano da produção do facto gerador.

6ª No processo executivo apenso a penhora do bem vendido foi efectuada em 11/10/90.

7ª O crédito de IRS reclamado pela Fazenda Nacional é relativo ao ano de 1989, pelo que goza de privilégio creditório sobre o bem vendido, porque respeita a um dos três anos anteriores ao da penhora.

8ª Em se tratando de créditos de IRS é obsoleto invocar o art. 736º, nº 1 do CC para apurar se gozam de privilégio creditório, porque

9ª O art. 104º do CIRS prevalece sobre, e derroga, o art. 736º, nº 1 do CC no que respeita a créditos de IRS.

10ª Enferma de manifesto erro de direito o despacho recorrido, por se ter indeferido liminarmente o crédito de IRS reclamado pela Fazenda Nacional.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.mo Sr. Procurador Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, louvando-se na fundamentação expressa no Acórdão deste Tribunal de 13/3/96, tirado no Rec. nº 20.254.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Como decorre do que antecede a única questão que se apresenta a julgamento consiste em saber se o crédito reclamado de IRS, referente ao ano de 1989, mas inscrito para cobrança em 1991, goza de privilégio mobiliário geral relativamente a uma penhora realizada no ano de 1990.

Como já se sabe o Sr. Juiz *a quo* respondeu negativamente a essa questão, por ter considerado que se estava na presença dum imposto directo e a lei (art. 736º, nº 1 do CC), em relação a estes impostos, só conceder o apontado privilégio aos créditos inscritos para cobrança no ano da penhora e nos dois anos anteriores, o que não era o caso dos autos, uma vez que aquele crédito foi inscrito para cobrança posteriormente ao ano da penhora.

E nessa convicção rejeitou liminarmente a reclamação do mencionado crédito.

Esta decisão, contudo, não convenceu o Representante da Fazenda Nacional, que considera que a mesma, como se pode ver pelas razões avançadas nas conclusões deste recurso, enferma de erro de julgamento.

Impõe-se, pois, que se analise a identificada controvérsia em ordem a saber qual das duas disposições em confronto deve ser sufragada.

2.1 Está fora de questão que o IRS seja um imposto directo e que o Cod. Civil, no nº 1 do seu art. 736º, só conceda privilégio mobiliário geral aos impostos directos «inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores», como também o está que o crédito aqui controvertido é de IRS e que apesar de se referir a 1989 só foi inscrito para cobrança em 1991, sendo certo também que a penhora que responde ao privilégio foi efectuada em 1990.

Daí que, se a questão que se nos apresenta fosse regulada pela transcrita lei civil, não se suscitariam dúvidas de que a razão estava com o Sr. Juiz *a quo* e que, por isso, se impunha manter a decisão recorrida.

Todavia, aquela disposição não tem aqui aplicação.

E não tem aplicação porque o Código do IRS, que sendo uma lei especial publicada posteriormente ao Código Civil prevalece sobre este último diploma ([1]), estabeleceu, relativamente aos privilégios creditórios, um regime próprio, e inovatório, que o diferencia substancialmente daquele que vigora no CC e, porque se assim é, devem ser essas disposições ser aqui aplicadas.

Com efeito, enquanto no regime do CC o apontado privilégio mobiliário só operava relativamente aos créditos inscritos para cobrança no ano corrente da data da penhora ou num dos dois anos anteriores, o art. 104º do CIRS veio determinar que «para pagamento do IRS relativo aos três últimos anos, a Fazenda Nacional goza de privilégio mobiliário geral e de privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente».

([1]) Vd. a este propósito o Acórdão desta Secção de 13/3/96, Rec. n.º 20.254, in Ap. ao DR de 13/3/98.

Ou seja, e ao contrário do que se estabelecia no CC, o que releva no regime estabelecido pelo CIRS, para efeitos de acesso ao dito privilégio, não é a inscrição para cobrança do crédito reclamado no ano da penhora ou num dos dois anos anteriores, mas sim o facto de o mesmo ter nascido anteriormente à penhora.

Deste modo, o que se deve averiguar é se o crédito reclamado nasceu anteriormente à penhora, visto que só se assim for é que o reclamado crédito de IRS goza do pretendido privilégio.

3. Ora, procedendo a essa averiguação, constatamos que, no caso *sub judicio,* é inconstestável que o controvertido crédito nasceu anteriormente à data da penhora.

Com efeito, tal crédito refere-se a 1989 e a penhora que garante o seu pagamento foi efectuada em 1990, isto é, posteriormente ao nascimento daquele.

E se assim é, de acordo com a transcrita norma do CIRS tal crédito goza do pretendido privilégio, independentemente de ter sido inscrito para cobrança posteriormente à data da realização da penhora.

Tanto basta para se poder afirmar que a decisão recorrida não pode ser sufragada e que, por isso, se impõe a sua revogação.

Termos em que os Juízes que compõem este Tribunal acordam em conceder provimento ao recurso e em, revogando a douta decisão recorrida, ordenar que os autos baixem ao Tribunal recorrido para que seja proferido novo despacho liminar que, em relação ao controvertido crédito, não seja de rejeição com os fundamentos do ora revogado.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Alberto Costa Reis* (Relator) — *Brandão de Pinho — Vítor Meira.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Sucessor do devedor. Partilha da herança.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Enquanto não houver partilha da herança, não pode ser chamado à execução, para pagar toda a dívida, o sucessor do devedor, cuja responsabilidade, por essa razão, não está, ainda. determinada.

2 — Nessa circunstância, deve ser citado o cabeça de casal para pagar toda a dívida, sob pena de penhora em bens da herança.

3 — Não estando apurado se já houve partilha, ou não, não deve rejeitar-se liminarmente a oposição à execução fiscal deduzida pelo sucessor citado para a execução, na qual alega que a partilha ainda não teve lugar.

Recurso nº 19 644. Recorrente: Luís Alberto Ahlborn Nobre Sequeira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. LUÍS ALBERTO AHLBORN NOBRE SEQUEIRA, residente em Portimão, recorre do acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância que confirmou o despacho do Mmº juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro que rejeitou liminarmente a oposição à execução fiscal instaurada para cobrança de dívida à Caixa Geral de Depósitos.

Formula as seguintes conclusões:

«I — A oposição constitui o meio de defesa por excelência para o Executado reagir contra a execução fiscal, que, contrariamente ao que sucede no processo executivo judicial, decorre, por via de regra, fora de controlo jurisdicional de Magistrados.

II — Tendo o Executado suscitado a nulidade da citação em sede de Oposição, na qual suscita também a sua ilegitimidade passiva, nada obsta, antes a própria economia processual aconselha, que dela também se conheça na Oposição, sendo certo que tem cabimento na alínea h) do nº 1 artº 286º do C.P.T.

III — Tanto o Pai do Executado-Oponente como este último não são devedores originários, pelo que não poderiam ser demandados em execução fiscal sem que se verificassem quaisquer dos pressupostos a que alude o artº 239º nº 2 al. a) e b) do C.P.T.

IV — Os quais, aliás, não foram sequer alegados na petição inicial da execução fiscal.

V — Sendo certo que o devedor originário tem bens penhoráveis bastantes para garantir o pagamento da dívida exequenda, como o demonstra o facto de a CGD só ter requerido a penhora de bens móveis e não do próprio imóvel do Hotel Palácio Oriental.

VI — Pelo que o Oponente-Recorrente é parte ilegítima neste processo.

VII — À data da instauração da execução fiscal — falecera já o Pai do ora Oponente, facto que era do conhecimento da Exequente, que juntou até a sua certidão de óbito para instrução da p.i., não havendo pois que lançar mão do mecanismo previsto no artº 254º do C.P.T.

VIII — Pendia Inventário Obrigatório, no qual não se procedera (nem procedeu ainda) à Conferência de Interessados, pelo que o acervo hereditário constitui uma herança indivisa que, nos termos do artº 2097º do Código Civil, responde colectivamente pela satisfação dos encargos da herança.

IX — Pelo que a execução deveria ser contra ela dirigida, citando-se para o efeito o Cabeça de Casal, nos termos do artº 241º nº 4 do C.P.T. e não, como sucedeu, o ora Oponente-Recorrente, cujo actual património não responde pela pretensa dívida.

X — E que carece de legitimidade passiva para ser demandado nesta execução fiscal, nos termos e pelos fundamentos já expostos.

XI — O indeferimento liminar da Oposição tem de se basear num dos fundamentos previstos no artº 291º do C.P.T., por forma tendencialmente exaustiva.

XII — Sucede que o douto Acórdão recorrido e a douta sentença da 1ª Instância de que se recorreu, a pretexto de escalpelizarem a "manifesta improcedência", acabaram por decidir as questões de fundo, ao arrepio do normal processado previsto no C.P.T.

XIII — A rejeição liminar, sobretudo se equacionada neste tipo de processos, que correm termos pelas Repartições de Finanças e não por Tribunais, deverá ser a excepção, reservada a situações de intempestividade ou de evidente improcedência, o que não é o caso.

XIV — Porque não estamos perante qualquer das situações previstas no artº 291º do C.P.T., assim erradamente interpretado, não há lugar ao indeferimento liminar.

XV — Foi violado, por erro de interpretação, o disposto nos artigos 239º, 241º nº 4, 286º nº 1 al. h), e al. b) e 291º nº 1 todos do C.P.T.".

1.2. A Fazenda Pública contra-alegou defendendo a manutenção do julgado.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso, pois "o oponente alega factos que integram fundamento de oposição fiscal" e "nada se apurou sobre a execução do património do devedor originário".

1.4. Foram colhidos os vistos legais.

2. O acórdão recorrido manteve os factos seguintes, dados como assentes no despacho e indeferimento liminar:

«A) Pela Repartição de Finanças de Portimão corre termos a execução fiscal nº 1112920011673.

B) É credor exequente a C. G. Depósitos que fez mover tal processo contra "Raia Investe — Compra, Venda e Administração de Empresas, S. A.", "Renato Garcês Pereira e esposa Maria Dulce Ramos Pereira", "Suzanne Anne Ludolf Ahlborn Nobre Sequeira", "Luís Alberto Ahlborn Sequeira" e "Vítor Manuel Ahlborn Sequeira" (doc. de fls. 18 e segs. que se dá por reproduzido).

C) Os três últimos demandados referidos em B) que antecede, são-no na qualidade de herdeiros e em representação de seu pai "Luís Alberto Nobre Sequeira", falecido em 90/04/11 (citado doc. de fls. 18 e segs. e doc. de fls. 13 que se dá por reproduzido).

D) A quantia exequenda tem origem num contrato de abertura de crédito celebrado entre a exequente e a "Raia Investe", e de que é fiador, além do mais, o referido "Luís Alberto Nobre Sequeira" (docs. de fls. 20 a 26 dos autos que se dão por reproduzidos).

E) Em consequência do decesso de "Luís Alberto Nobre Sequeira", corre termos, pelo Tribunal Judicial de Cascais, o processo de inventário obrigatório nº 4/90.»

3.1. A presente oposição à execução fiscal foi deduzida com fundamento na nulidade da citação do oponente para a execução e na sua ilegitimidade, resultante, em súmula, de não se ter obrigado ao pagamento da dívida, apenas sendo sucessor de um fiador, sem que exista partilha, aliás, pendente de inventário obrigatório, e sem que seja cabeça de casal da herança.

O indeferimento liminar da petição, confirmado pelo acórdão recorrido, assentou na consideração de que nada do alegado constituía fundamento de oposição à execução fiscal, de acordo com o elenco do artigo 286º do Código de Processo Tributário (doravante, CPT).

O recorrente discorda, porque, em súmula:

A nulidade da citação para a execução serve de fundamento à oposição;

A sua chamada à execução depende da verificação dos pressupostos das alíneas a) e b) do nº 2 do artigo 239º do CPT, que nem sequer foram invocados, sendo certo que há bens do devedor originário;

Não havendo, como ainda não houve, partilha, só a herança, e não o património do herdeiro, responde pela dívida exequenda.

3.2. Quanto à questão da citação para a execução, é jurisprudência pacífica deste Tribunal, que não há razão para abandonar, a que foi seguida pelo acórdão recorrido.

Na verdade, a nulidade da citação para a execução tem por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo executivo, como dispõe o nº 2 do artigo 251º do CPT.

Consequentemente, a nulidade há-de ser suscitada na execução, aonde produz efeitos, não servindo de fundamento para oposição. É que a nulidade da citação não só não consta do elenco dos fundamentos de oposição à execução (cfr. o artigo 268º do CPT), como não é causa de extinção desta. Na alínea h) do nº 1 do artigo 286º do CPT, invocada pelo recorrente, contemplam-se factos modificativos ou extintivos da obrigação, o que não é o caso da nulidade da citação para a execução, cuja consequência se limita, como já ficou dito, à anulação dos termos processuais da execução.

Neste pendor vem decidindo, desde há muito, este Tribunal, podendo citar-se, entre muitos, os acórdãos de 9 de Abril de 1996 (Acórdãos Doutrinais, 298-1200), 4 de Abril de 1998, no Recurso nº 20651, e 17 de Março de 1999, no Recurso nº 22528.

Improcedem, pois, as conclusões I e II das alegações do recorrente.

3.3. As instâncias estabeleceram, em sede de matéria de facto, que o recorrente é sucessor do fiador do contrato que, incumprido, originou a execução fiscal, e que corre inventário obrigatório. Não apuraram a identidade do cabeça de casal, nem afirmaram se já houve partilha.

Ora, o recorrente pretende, na petição de oposição, que não está ainda efectuada a partilha (artigo 18º), e esta questão é relevante para a decisão.

É que, de acordo com o disposto no artigo 268º do Código Civil, a herança responde pelas dívidas do falecido, cabendo a sua administração, até à liquidação e partilha, ao cabeça de casal (artigo 2079º do mesmo diploma).

No caso vertente, era devedor acessório da dívida exequenda, enquanto fiador, o pai do recorrente, que faleceu antes da instauração da execução (cfr. a matéria de facto fixada).

Assim, os seus herdeiros sucedem na obrigação do devedor, não como responsáveis subsidiários, mas porque ocupam na execução, originária ou sucessivamente, a posição passiva que foi ou seria daquele, limitando-se, porém, a sua responsabilidade, ao valor dos bens herdados, de acordo com o artigo 2071º do Código Civil. Deste modo, enquanto não houver partilha, ou seja, enquanto não estiver determinado qual o valor do quinhão hereditário que cabe a cada um dos interessados, é a herança, e não os sucessores, a responder pela dívida exequenda.

Por isso é que os nºs 1 e 4 do artigo 241º do Código de Processo Tributário mandam que, havendo partilha, se faça a destrinça da parte a pagar por cada um dos herdeiros, citando cada um deles em conformidade. Se não houver partilha, o funcionário que verificar o falecimento do executado deve indicar quem são os herdeiros, e se está pendente inventário, citando-se o cabeça e casal ou qualquer dos herdeiros para pagar toda a dívida, sob pena de penhora em bens da herança (nºs 3 e 4 do referido artigo).

Este regime vale quer para o caso de o devedor falecer antes, quer depois da citação, como resulta da conjugação dos artigos 240º, 241º e 254º do Código de Processo Tributário.

E vale, do mesmo modo, quando o falecimento seja conhecido aquando da instauração da execução.

Nestes ternos, se, quando o recorrente foi citado, já havia partilha, deveria ter sido feita a destrinça de quanto lhe cabia pagar, efectuando-se a citação em conformidade. Se, ao invés, ainda não havia partilha, citado deveria ter sido o cabeça de casal, que, no caso, não pode deixar e existir, já que corre inventário obrigatório (cfr. os artigos 1326º e 1327º do Código de Processo Civil).

Ora, não se tendo apurado se havia ou não partilha, não era de rejeitar, liminarmente, a petição de oposição à execução do herdeiro, fundada, precisamente, entre outras razões, no facto de ainda não estar partilhada a herança. É que, a ser como alega o recorrente, ele não figura no título executivo e não é responsável pelo pagamento da dívida.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido e, consequentemente, o despacho por ele confirmado, e determinando a sua substituição por outro que não seja de rejeição com o mesmo fundamento.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Baeta de Queiroz — Mendes Pimentel. — Fonseca Limão.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Matéria de facto. Contradições. Anulação do julgado pelo tribunal de revista.

Doutrina que dimana da decisão:

Ocorrendo contradição e incongruência nos elementos de facto fixados pelo TT de 2ª Instância, o Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, nos precisos termos dos arts. 729º n.º 3 e 730 do CPC, aplicáveis ex vi *do art. 2º al. f) do CPT, deve anular a decisão da matéria de facto e mandar julgar novamente a causa definindo, sempre que possível, o direito aplicável.*

Recurso n.º 20 153. Recorrentes: Fazenda Pública e Gaial — Sociedade Abastecedora de Mercearias, SA.; Recorridos: os mesmos; Relator: Exmº Cons. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformados com o aliás douto acórdão do TT de 2ª Instância que, dando provimento parcial ao recurso interposto, revogou a decisão recorrida anulando parcialmente o IVA liquidado relativamente a 1986 e respectivos juros compensatórios, fixando a liquidação, nessa parte, em 514.485$00 e manteve o antes decidido quanto à liquidação de IVA referente a 1987 e respectivos juros compensatórios, dele interpuseram recurso para este Supremo Tribunal o Ex.mo Representante da Fazenda Pública e a Impugnante, Gaial — Sociedade Abastecedora de Mercearias, S A, nos autos convenientemente identificada.

Perseguindo ambos e cada um deles a revogação do decidido, apresentaram tempestivamente as respectivas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

A Fazenda Pública:

1º Durante o exercício de 1986 os movimentos correspondentes às entregas de taras registadas a crédito da conta 7148, somam o montante de Esc. 145. 614. 389$30.

2º O Tribunal Tributário de 2ª Instância aceitou como correcta a devolução de taras no montante de 142.398.859$00, devendo o IVA incidir apenas sobre o saldo no montante de 3.215.529$50.

3º O artigo 16º n.º 6 alínea d) do CIVA, diz que do valor tributável das transacções de bens, sujeitas a IVA, são excluídas as quantias respeitantes a embalagens ou taras, desde que as mesmas tenham sido transaccionadas, e da factura constem os elementos referidos na alínea b) do n.º 5 do artigo 35º do CIVA.

E como se pode constatar, tudo isto falha nos presentes autos.

4º Em face do exposto, é de concluir que não foi dado cumprimento à alínea b) do art.º 35º do CIVA, pois o carimbo aposto nas facturas "Taras — foi acordada a sua devolução" não merece qualquer crédito, em virtude de constar indistintamente em todas as facturas com Tara e em mercadorias que nada tinham a ver com essa forma de embalagem.

5º Assim, o douto acórdão de que se recorre violou os artigos 16º n.º 6 alínea d) e alínea b) n.º 5 do artigo 35º, todos do CIVA.

E, por sua vez, a Impugnante Gaial:

1 — Considerados os pontos 1º, 2º e 5º da matéria de facto dada como provada pelo Douto Acórdão recorrido, verifica-se que nas facturas que emitiu em 1987 a ora recorrente procedia à indicação separada dos valores das mercadorias e das taras e mencionava a expressão "Taras — foi acordada a sua devolução".

2 — Assim, tem de concluir-se que, em tais facturas, a recorrente deu cumprimento ao disposto no art. 35º, n.º 5, b) do Código do IVA.

3 — O IVA que, relativamente a 1987, liquidou à taxa de 16%, no montante de 26.652.549$00, foi apurado pela Administração Fiscal com base na matéria colectável de 166.578.432$00, que corresponde aos créditos efectuados nas contas 7148 ou 7171, referentes às taras que a recorrente entregou aos clientes (cfr. fls. 36 e 38 dos autos).

4 — Todavia, como resulta do ponto 7º dos factos provados e é referido pelo citado Douto Acórdão, na sua fundamentação de facto e de direito, quando aí expressa que "... igualmente se prova que parte das taras eram devolvidas e eram processadas notas de crédito pelo valor das embalagens recebidas ..." as embalagens entregues estavam sujeitas a devolução por parte dos clientes.

5 — O montante correspondente às taras devolvidas em 1987 é de 171.009.670$00, conforme decorre dos pontos 9º e 13º da matéria provada, sendo que este montante corresponde aos valores registados a débito da conta 7148 ou 7171 (cfr. facto 9º), tal como a Administração Fiscal confirma (cfr. facto 13º).

6 — De acordo com o princípio da verdade material terá, então, de aceitar-se que, em 1987, a recorrente não transaccionou qualquer valor de taras, isto porque, durante aquele ano, o valor das que lhe foram devolvidas — na importância de 171.009.670$00 — supera o montante das que havia entregue aos seus clientes — 166.578.432$00 — sem que o excesso nada revele de anormal, visto que, em certo ano, podem ser devolvidas taras que foram entregues quer nesse ano quer nos que o precederam.

7 — Assim e nos termos do disposto na alínea d), do nº 6, do artº 16º do respectivo Código, o valor das taras que o ora recorrente mencionou nas facturas que emitiu em 1987 não é passível de tributação de IVA. Porém, ainda que assim se não entenda.

8 — Considerados os valores constantes dos factos 9º, 11º, 12º e 13º, dados como provados, pode suscitar-se a dúvida quanto à questão de saber qual o exacto montante a que terão ascendido as devoluções de taras, o mesmo é dizer, qual o valor das taras eventualmente transaccionadas.

9 — Mas, ainda que assim se admita, nos termos do disposto no art.º 121º do CPT, a dúvida quanto à existência e quantificação do facto tributário deve ser resolvida a favor da recorrente, isto é, deve o acto tributário impugnado ser anulado.

10 — Devem, pois, ser anuladas as liquidações de IVA, relativas a 1987, na quantia de 26.652.549$00, e respectivos juros compensatórios.

11 — Porque assim não entendeu, o Douto Acórdão recorrido violou o disposto nos arts. 35º, n.º 5, alínea b), e 16º, nº 6, alínea d), ambos do Código do IVA e o art. 121º do CPT.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações, tendo apenas o Ex.mo representante da Fazenda Pública, já perante as alegações de recurso da também Recorrente Gaial, reiterado e mantido a posição que sufragara nas suas anteriores alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois douto parecer pronunciando-se pela manutenção do decidido e consequente improvimento de ambos os recursos aduzindo, por um lado, que *"O recurso da Fazenda Pública e a primeira parte (conclusões 1º a 7º) do recurso da contribuinte fundam-se, exclusivamente, no afrontamento da factualidade fixada no acórdão recorrido."*

E, por outro, que os demais «... *fundamentos do recurso da contribuinte (conclusões 8ª e 9ª da sua alegação) — a indefinição do "valor das taras eventualmente transaccionadas" e a violação do artº 121º do CPT — ... não podem proceder pois, por um lado, o acto impugnado gozava de presunção de legalidade e, por outro, então, não vigorava aquela norma.*»

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

Vem fixada a seguinte matéria de facto:

1º Os SDFT efectuaram exame à escrita da sociedade Gaial — Sociedade Abastecedora de Mercearias, S. A., em Fevereiro de 1988, tendo verificado que em qualquer transacção realizada era emitida uma factura onde se fazia constar, além dos intervenientes, uma descrição dos bens transaccionados, com indicação do preço unitário, e, no caso se estarem em causa bens com uso de tara, o preço dessa tara.

2º Nas facturas emitidas fazia-se a indicação separada do valor total das mercadorias e do valor atribuído às taras; fazendo incidir a taxa do IVA somente sobre o valor da mercadoria.

3º Em Dezembro de 1986 constam da escrita cópias de documentos em que foi colocado um carimbo com a seguinte indicação "taras — foi acordada a sua devolução".

4º O carimbo referido no n.º anterior foi aposto indistintamente quer estivesse em causa a facturação de mercadorias acondicionadas em taras retornáveis ou de mercadorias que nada tivessem a ver com essa forma de embalagem.

5º Em 1987, a Gaial mandou imprimir tipograficamente nos documentos que deveria processar quando efectuasse transmissão de mercadorias, no canto inferior esquerdo, a menção "taras — foi acordada a sua devolução".

6º O processamento contabilístico foi idêntico em 1986 e 1987, dando-se aqui por reproduzida a nota 3/6 do relatório dos SDFT constante de fls. 24.

7º Sempre que os clientes faziam devoluções de taras, eram processadas notas de crédito pelo valor das embalagens recebidas.

8º A empresa não mantinha contas-correntes separadas para as transacção de mercadorias e de taras, não lhe sendo possível conhecer o valor das mesmas em poder dos clientes.

9º Durante os exercícios dos anos de 1986 e 1987, os movimentos correspondentes às devoluções de taras registadas a débito da conta 7148 ou 7171 tiveram a seguinte expressão:

1986 - 142.398.859$80
1987 - 171.009.670$00

10º No balancete analítico da empresa relativo ao mês de Dezembro de 1986 na conta 71.4.8. Embalagens Retornáveis encontra-se debitado o valor de 142.398.859$80 e creditado o valor de 145.614.389$00, com o saldo de 3.215.529$50.

11º No balancete analítico da empresa relativo ao mês de Dezembro de 1987 na conta 71.4.8. Embalagens Retornáveis encontra-se debitado o valor de 438.697.859$20 e creditado o valor de 434.759.168$60, com o saldo de 3.938.570$60.

12º Na reclamação apresentada na 1ª Repartição de Finanças de Vila Nova de Gaia e na petição inicial apresentada no Tribunal Tributário de 1ª Instância, são indicados os seguintes valores:

Ano de 1986:

Embalagens facturadas	*145 614 389$30*
Devoluções	*142 398 859$80*
Saldo	*3 215 529$50*

Ano de 1987:

Embalagens facturadas	*143 606 866$00*
Devoluções	*147 545 436$60*
Saldo	*3 938 570$60*

13º Na informação dos Serviços Distritais de Fiscalização Tributária do Porto (fls. 21 a 25) é referido no ponto 3.10 "Durante os exercícios de 1986 e 1987 os movimentos correspondentes às devoluções de taras registadas a débito da Conta 7148 ou 7171 (em Março e Abril de 1987) tiveram a seguinte expressão:

1986 — 142 398 859$80
1987 — 171 009 670$00

14º Em Novembro de 1988 a ora recorrente reclamou da notificação que lhe foi feita para proceder ao pagamento da quantia de 49.950.849$00 a título de IVA e de 18.764.112$00 a título de juros compensatórios tendo a reclamação sido indeferida por despacho de 30.5.1989.

Com base nesta factualidade e já em sede de fundamentação de facto e de direito do decidido, considerou-se no impugnado aresto que, não cumprindo a Recorrente Gaial todas as formalidades impostas aos agentes económicos pelo art. 35º n.º 5 al. b) do CIVA, designadamente não destrinçando claramente as mercadorias e as embalagens, com vista à não tributação destas, pois que *"... o carimbo aplicado quanto aos documentos indicando o acordo quanto à devolução era aposto de forma indistinta; a empresa não manteve contas separadas de mercadorias e de taras, não lhe sendo possível conhecer o valor das mesmas em poder dos clientes."*, com base nos elementos de facto apurados e retratados contabilisticamente no balancete analítico correspondente ao mês de Dezembro de 1986,

Concluiu-se "*... aceitar-se, de acordo com o princípio da verdade material apontado, que, no ano de 1986 a ora recorrente entregou 145.614.389$80 de embalagens, não tendo sido transaccionadas, mas devolvidas 142.398.859$80, devendo o IVA incidir sobre o saldo apurado de 3.2l5.529$50."*

E pela apontada razão do não cumprimento satisfatório do disposto no art. 35º n.º 5 al. b) do CIVA e ainda face à presunção genérica de legalidade que caracteriza o acto tributário enquanto acto administrativo, no que concerne ao IVA liquidado relativamente ao ano de 1987, na *"falta de dados que contrariassem os valores apurados pela Administração Fiscal ..."*, já decorrentes da antes apontada inexistência de *"... contabilidade não descriminar as embalagens devolvidas e as não devolvidas, ..., por não haver contas separadas para as transacções de mercadorias e de taras, não sendo, por isso, possível conhecer do valor das mesmas em poder dos clientes."*, e ainda porque a Recorrente Gaial apontara dados contabilísticos diferentes na reclamação e no recurso, referentes ao questionado ano de 1987, acolheu-se antes, como bom, o resultado analítico relativo ao mês de Dezembro de 1987 que apontava para um saldo de 3.938.570$60 apurado entre as embalagens retornáveis então debitadas e creditadas.

Porque assim, deu-se então parcial provimento ao recurso jurisdicional da Gaial fixou-se a liquidação do IVA de 1986 em 514.485$00, mantendo-se porém a liquidação do imposto e juros compensatórios relativos ao ano de 1987.

É contra o assim decidido que se insurgem, recorrendo, quer a Fazenda Pública quer o contribuinte, ambos pugnando, em substância, pela alteração do decidido na parte em que lhes foi desfavorável com base nos factos materiais dados por assentes pelo Tribunal "a quo".

Na verdade, a Recorrente Gaial invoca-os expressamente nas conclusões 1.ª, 4ª, 5ª e 8ª e a Fazenda Pública, por sua vez, na conclusão 3ª, não deixa de questionar também aquela factualidade e o entendimento que, dela, fez o tribunal recorrido.

Ora, como é sabido e, aliás, atentamente evidencia o Ex.mo Magistrado do Ministério Público, a este Supremo Tribunal Administrativo, enquanto tribunal de revista, escapa, em regra, a sindicância de tal matéria — cfr. arts. 722º e 729º do CPC.

Esta regra conhece, porém, a excepção consagrada nos arts. 729º n.º 3 e 730º do citado código para os casos em que o tribunal de revista entenda dever a decisão sobre a matéria de facto ser ampliada, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito, ou quando dela ocorram contradições que inviabilizem a decisão jurídica do pleito.

Quer dizer, no que ora releva, que sempre que dos factos materiais da causa fixados pelo tribunal recorrido ocorra ou resulte contradição ou incongruência entre eles, o tribunal de revista, definindo previamente o direito aplicável, manda julgar de novo a causa nesta sede, pelos mesmos juízes que intervieram no primeiro julgamento, sempre que possível.

Ora, compulsada a matéria de facto fixada e apreciada já em função das teses sufragadas pelos Recorrentes nas suas alegações de recurso, importa, na verdade, concluir que ela consubstancia efectivamente incongruência e contradição que este Supremo Tribunal não pode resolver e que importa esclarecer, precisando, em termos de viabilizar uma decisão de direito coerente.

Com efeito, se dos factos fixados nos números 2º, 5º, 6º, 7º parece resultar sufragável a tese da Recorrente Gaial, já dos factos fixados sob os números 3º, 4º e 5º, este último na interpretação que lhe foi dada pelo sindicado aresto, resulta antes a bondade e acerto da tese sustentada pela Recorrente Fazenda Pública.

É pois manifesta a contradição.

Contradição que se impõe seja dirimida pelo Tribunal "a quo" nos termos expostos e sem necessidade ou possibilidade de fixação do regime jurídico aplicável, para os efeitos do n.º 2 do art. 730º do CPC, uma vez que não é possível antever a resposta que irá ser dada aos controvertidos e contraditórios factos que lhes subjazem.

Pelo exposto, acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em revogar a decisão impugnada, ainda que por diferente fundamentação de direito, e, dando provimento a ambos os recursos, ordenar a baixa do processo ao TT de 2ª Instância, para que aí, se possível pelos mesmos juízes, seja proferida nova decisão sobre a matéria de facto que viabilize a consequente e coerente decisão jurídica do pleito.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Almeida Lopes.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Acto que aprecia reclamação facultativa. Sua irrecorribilidade.

Doutrina que dimana da decisão:

Liquidada taxa de conservação da rede de saneamento e instaurada a correspondente execução se, já na pendência desta, o contribuinte se dirige ao Presidente do Conselho de Administração dos SMAS de Almada que lhe indefere pe-

dido de apreciação daquela taxa e deste pede a reapreciação pela C.M. Almada é a deliberação desta, porque proferida no âmbito de reclamação facultativa, contenciosamente irrecorrível.

Recurso nº 22 720. Recorrente: LISNAVE — Estaleiros Navais de Lisboa, S. A.; Recorrida: Câmara Municipal de Almada; Relator: Exmº Consº Dr. António Pimpão.

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

1.1. Lisnave — Estaleiros Navais de Lisboa, SA, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negou provimento ao recurso interposto do acto constante da deliberação da Câmara Municipal de Almada que "indeferiu recurso hierárquico" sobre taxa de conservação da rede de saneamento.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1 — A sentença proferida pelo Tribunal Central Administrativo em 7/10/97 no rec. contencioso tributário, Proc. nº 64017, violou o princípio constitucional da igualdade — art. 13º da C.R.P.;

2 — Com efeito, a falta de pagamento de tarifa de saneamento aos "Serviços Municipalizados de Água e Saneamento de Almada" nos anos de 1991 e 1993 por parte da LISNAVE, desencadeou dois processos de execução fiscal — o processo nº 31888/AP de 1992 e o processo nº 4633/Ap. de 1994;

3 — Contudo, as situações de facto e direito que estavam em causa nestas execuções fiscais eram exactamente as mesmas;

4 — Assim, em 1991, a estação de desgasificação e limpeza de navios da LISNAVE, vulgo "Estação do Lazareto", situada na margem sul do Tejo não estava ligada ao sistema municipal de tratamento de águas residuais, em virtude de dispor de um sistema próprio de tratamento;

5 — Nesse mesmo ano, encontrava-se em vigor o "Regulamento Municipal de Águas Residuais", o qual, na óptica daqueles SMAS, obrigava a que a LISNAVE tivesse de pagar ao Município de Almada uma tarifa de saneamento;

6 — No entanto, em 1993, a mencionada estação continuava a não estar ligada ao referido sistema municipal;

7 — E continuava a estar em vigor o já citado "Regulamento Municipal";

8 — Por conseguinte, quer no plano dos factos quer no plano do Direito, as situações eram exactamente iguais. Nada tinha mudado, antes mantendo-se tudo na mesma;

9 — A mudança de opinião que se registou em 1994, e que levou o Presidente do Conselho de Administração dos SMAS de Almada a anular a tarifa de 5.936.594$00 no processo de execução fiscal nº 46.333, não veio alterar as situações de facto e de Direito que existiam quer em 1991 quer em 1993;

10 — Tal anulação veio apenas, muito simplesmente, tratar de forma desigual situações que, no domínio dos factos e do Direito, eram exactamente iguais;

11 — Não tem pois razão a sentença recorrida na parte em que afirma que a situação de 1993 era diferente da de 1991, em virtude de os SMAS, por intermédio do seu Presidente, terem, em 1994, entendido não ser devido o pagamento da tarifa respeitante ao ano de 1993, por se ter deixado de justificar a ligação da Estação do Lazareto ao sistema municipal de águas residuais;

12 — Tal entendimento não veio, de modo algum, alterar a situação fáctico-jurídica que se verificava tanto em 1991 como em 1993, ou seja, a inexistência de ligação da Estação do Lazareto ao sistema Municipal e a vigência do mesmo regulamento municipal de águas residuais;

13 — Ao aderir à argumentação da Câmara Municipal de Almada, a sentença recorrida tratou de forma desigual duas situações que eram exactamente iguais, pelo que violou o art. 13º da Constituição da República;

14 — Porém, mesmo que assim não se considere, sempre se dirá que a sentença recorrida violou os arts. 106º, nº 2, da C.R.P., 168º, nº 1, alínea i), da C.R.P., o art. 4º, nº 1, alínea g), da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro, e o art. 477º do "Regulamento Municipal de Águas Residuais" de Almada;

15 — É que a sentença ora impugnada pretende que a Câmara Municipal de Almada, a pretexto de cobrar uma "taxa" ou "tarifa" pela conservação da rede de saneamento, continue na realidade a cobrar uma "contribuição especial", contribuição essa que, pelo seu carácter unilateral, tem de se reconduzir à categoria do imposto, como reconhece maioritariamente a doutrina e a jurisprudência;

16 — A doutrina defende sem qualquer hesitação que o critério geral da distinção entre taxa e imposto é unanimemente reconhecido como o da unilateralidade ou bilateralidade da prestando exigida pelo Estado;

17 — Assim, o imposto vem sempre definido como um prestação coactiva e unilateral, justamente para sublinhar que a obrigação de pagar, no caso desta receita pública, não se liga a qualquer contraprestação especifica por parte do Estado. Não existe uma relação sinalagmática entre o imposto pago e os serviços públicos de que o cidadão usufrui. Ao carácter unilateral da prestação de imposto contrapõe-se, na verdade, a natureza sinalagmática das taxas. O imposto é exigido sem dependência de qualquer actividade concreta de que seja destinatário o contribuinte. Já no caso das taxas a receita produzida tem a sua contrapartida numa actividade do ente público dirigida especificamente ao sujeito a quem é exigida a prestação;

18 — Também as "contribuições especiais" que são muitas vezes classificadas pelo legislador de "taxas", não o são, mas sim, verdadeiros impostos;

19 — É o caso das chamadas "contribuições de melhoria" em virtude da realização de obras de interesse geral as quais poderão valorizar os terrenos incluídos no respectivo perímetro beneficiado, traduzindo-se, eventualmente em benefícios extraordinários para os respectivos proprietários, os quais, no entanto, nada fizeram para os auferir;

20 — As "contribuições especiais" são, sob o ponto de vista jurídico, verdadeiros impostos, porque a utilidade individual eventualmente obtida pelo contribuinte, não é uma contraprestação da quantia paga a título de contribuição especial, pelo que esta não é uma taxa. E pode até suceder que, no caso concreto de certo contribuinte, nem sequer venha a ser auferida qualquer utilidade, sendo certo ainda que esta nunca se traduz em qualquer prestação que seja conteúdo de qualquer dever específico do ente público credor correspondente a um direito do contribuinte, que, portanto, nada pode exigir aquele;

21 — A jurisprudência do Tribunal Constitucional trata as "contribuições especiais" como verdadeiros Impostos - Ac. 277/86 do T. C. de 08.10.86, D.R 2.ª Série, nº. 298, de 17.12.86, pág. 11.68;

22 — Analisada a matéria de facto constante dos Autos e do processo instrutor verifica-se que a Câmara Municipal de Almada reconhece que não está em causa qualquer serviço prestado pelo Município de Almada à Recorrente LISNAVE em matéria de tratamento de águas residuais;

23 — O serviço que está em causa, segundo a Câmara Municipal. de Almada, consiste em o Município ter posto à disposição do prédio da Recorrente um sistema de drenagem devidamente conservado;

24 — Ora, se não está em causa a prestação de nenhum serviço, a bilateralidade e a sinalagmatidade próprios da taxa estão ausentes, pelo que não há lugar, sob o ponto de vista jurídico, ao pagamento de nenhuma "taxa" ou "tarifa" de conservação de saneamento por parte da Recorrente LISNAVE aos "Serviços Municipalizados de Água e Saneamento" de Almada;

25 — O art. 477º do "Regulamento Municipal de Águas Residuais", aprovado pela Assembleia Municipal de Almada em 27 de Setembro de 1984, é bem expresso, como não podia deixar de ser, no sentido de a "tarifa" de conservação ser liquidada anualmente por cada prédio ou fracção que estejam ligados aos sistemas municipais de águas residuais;

26 — Se a "Estação de Lazareto" estivesse pois, ligada ao sistema municipal de águas residuais, então sim, haveria lugar ao pagamento da mencionada tarifa, visto o Município de Almada estar a prestar um serviço à LISNAVE, ou seja, o tratamento das águas geradas naquela estação e vertidas para o referido sistema municipal;

27 — Não havendo efectivamente nenhuma prestação de serviço, como já o entendeu o Tribunal Constitucional no seu Acórdão nº 76/88, de 7/4/88, não haverá lugar ao pagamento de qualquer taxa;

28 — Deste modo, as taxas são devidas ou pela prestação de serviços públicos ou pela utilização do domínio público ou pela renovação de limites à actividade dos particulares e não pela simples colocação à disposição dos contribuintes de um bem semippúblico;

29 — Ao considerar que a simples colocação à disposição dos contribuintes de um bem público obrigava a recorrente LISNAVE a pagar a tarifa que lhe era exigida pelos Serviços Municipalizados de Água e Saneamento de Almada, a sentença impugnada não procedeu à correcta compreensão das figuras de taxa, imposto ou "contribuição especial";

30 — Por conseguinte a sentença impugnada violou assim os arts. 106º, nº 2 e 108º, nº 1, alínea i), da C.R.P., o art. 4º, nº 1, alínea g), da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro, e o art. 477º do "Regulamento Municipal de Águas Residuais de Almada".

1.2. Notificada a Câmara Municipal de Almada para alegar defende a manutenção do acórdão recorrido concluindo nos seguintes termos:

1 — O acto administrativo e o acórdão recorrido que o confirmou não violam o princípio constitucional da igualdade porquanto, ao tratar a questão da tarifa de conservação relativa a 1993 de modo diverso do utilizado quanto às tarifas dos anos anteriores, designadamente de 1991, fazem-no em circunstâncias novas;

2 — Foram essas novas circunstâncias (sabia-se então que, num futuro próximo, a rede pública de drenagem existente seria inutilizada e construída uma outra para conduzir as águas residuais para uma E.T.A.R.) que ditaram e justificam o acto administrativo e o douto acórdão recorridos, sendo que tais circunstâncias não podem influenciar o que foi decidido quanto à tarifa de 1991, porque então ainda estavam longe de ocorrer.

3 — Os princípios da igualdade e da proporcionalidade estariam pois a ser desrespeitados se a recorrente fosse dispensada de pagar a tarifa de 1991 e se fosse obrigada a pagar a de 1993.

4 — Ainda que circunstâncias novas não houvera, em 1994, ou que tais circunstâncias (enunciadas na deliberação camarária) não justificassem os juízos de oportunidade que motivam aquela deliberação, só poderia concluir-se que a recorrente devia pagar também a tarifa de 1993 e não que não deve pagar a tarifa de 1991 (é apenas o que, ao fim e ao cabo, pretende).

5 — A tarifa de conservação em causa, no sentido estrito de uma determinada quantia em dinheiro, constitui uma contrapartida exigida pelo município a troco de um bem que coloca à disposição da colectividade em geral e dos proprietários em especial, incluindo a recorrente, não podendo por isso qualificar-se de imposto e não ocorrendo em consequência qualquer violação do princípio da legalidade dos impostos (106º, 2, 168º, 1, da C.R.P.).

6 — A mesma tarifa encontra-se prevista nos arts 4º, 1, h) e 12º, 1, b) da L.F.L. (Lei nº 1/87) e pode ser fixada pelas câmaras municipais [artº 51º, 1, p) do D.L. nº 100/84, de 29.3 e actual alínea h), após a Lei nº 18/91, de 12.6], em obediência ao disposto nos nºs 2 e 3 o artº 12º daquela Lei das Finanças locais, inexistindo assim razões para poder afirmar que a tarifa carece de fundamento legal e muito menos para poder dizer que foi violado pelo acórdão recorrido o disposto no artº 4º, 1, al. g) da Lei nº 1/87, que nem prevê o caso em apreciação.

7 — Não se mostra igualmente violado o disposto no artº 477º do RMAR porque este, lido conjuntamente e como se impõe com os demais preceitos regulamentares, especialmente os arts 33º, 39º e 478º, estabelece que são objecto de incidência da tarifa de conservação os prédios situados em zonas servidas pela rede municipal de drenagem que a ela se consideram ligados por isso ser obrigatório (como é o caso), e ainda os que, não se situando nessas zonas, sejam ligados à rede municipal.

1.3. O EMMP entende que o recurso não merece provimento, pois que:

Actuando a Administração fora de um poder discricionário em que não é concedida à Administração qualquer margem de livre apreciação para conceder ou não a isenção está desde logo afastada a possibilidade de violação do princípio da igualdade, pois a tarifa cobrada impunha-se pela existência da lei que a determinava.

As tarifas de conservação de esgotos assumem a natureza de verdadeiras taxas pelo que a sua criação não se integra na reserva absoluta de competência da Assembleia da República.

De qualquer forma as referidas taxas têm o seu fundamento legal nos DL 31674, de 22-11, e 158/70, de 13-4. Nos termos do artº 293º da CRP que consagra o princípio da recepção material, e não formal, do direito ordinário anterior apenas poderá ser apreciada a sua conformidade ou compatibilidade material com a constituição actual.

1.4. Foi proferido o despacho de fls. 258 vº ordenando a notificação da recorrente para se pronunciar, querendo, sobre a eventual irrecorribilidade do acto em apreciação.

Partiu este despacho do entendimento de que da liquidação da tarifa de conservação de saneamento caberia, eventualmente, reclamação para o executivo da autarquia e do acto deste órgão impugnação judicial, contrariamente ao caminho percorrido pela recorrente.

Com efeito e conforme consta da matéria de facto provada (artos 8 e segs.) relativamente à tarifa de 1991, em 3/8/94, a recorrente requereu ao Presidente do Conselho de Administração dos SMAS de Almada a anulação do acto de liquidação referente ao processo de execução, tendo-lhe sido, em 24-8-94, comunicado o indeferimento do requerido pelas razões constantes do oficio de 51 e 52. Desse despacho de indeferimento recorreu hierarquicamente para a Câmara Municipal de Almada que por deliberação de 16-11-94 indeferiu tal recurso. É desta deliberação que vem interposto o presente recurso contencioso.

1.5. Defende a recorrente a recorribilidade do acto constante da deliberação da CMA de 6-11-94 sustentando, em síntese, que:

Atacou não a liquidação mas "o acto que tinha desatendido uma pretensão da recorrente em que fosse apreciada a desnecessidade de manutenção de uma execução fiscal relativamente a outra execução fiscal entretanto anulada" pois que "a recorrente não reclamou de tal acto (acto do Presidente dos SMAS de 24/08/94) para o executivo camarário nos termos do nº 2 do artº 22º da ex-Lei nº 1/87, por tal situação não se enquadrar neste preceito legal" (conclusão 4ª fls. 268) pelo que se viu "obrigada a recorrer hierarquicamente para a Câmara Municipal de Almada nos termos do artº 172º do Código Administrativo" (conclusão 5ª) que "instituiu uma impugnação administrativa prévia como condição de procedibilidade do recurso contencioso" a qual "não ofende o disposto no artº 268º 4 da CRP" (conclusões 6ª e 7ª).

O acto impugnado é recorrível porquanto é lesivo do "direito à extinção de uma execução fiscal com a consequente devolução de uma caução prestada na execução que se pretendia ver extinta, e recondutível a actos administrativos respeitantes a questões fiscais, atento o facto de o mesmo não ser um acto de liquidação" (conclusão 9ª).

Acrescenta (conclusão 10ª) que "a não ser assim, a interpretação que ... (se) pretende dar ao artº 22º nº 2, da Lei nº 1/87, seria inconstitucional face ao artº 268º, 4, da CRP, ao apenas permitir a impugnação contenciosa de actos de liquidação, com exclusão da impugnação de quaisquer actos administrativos que não versassem a liquidação propriamente dita de impostos, taxas ou tarifas".

1.6. O EMMP entende que a recorrente ao reclamar para o Conselho de Administração optou pela via graciosa facultativa, pelo que o acto que apreciou o acto dos SMAS não é horizontal e verticalmente definitivo e, como tal, é irrecorrível não sendo inconstitucional este entendimento pois que o acto inicial é susceptível de ser apreciado contenciosamente.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

1 — A recorrente é proprietária de um prédio sito na freguesia da Caparica designado por "Estação do Lazareto (v. cert. de fls. 107 a 113)".

2 — Relativa a tal prédio foi liquidada à recorrente pela Câmara Municipal de Almada a tarifa de conservação de saneamento referente ao ano de 1993, no valor de 5.936.594$00 (v. fls. 28).

3 — Tendo a recorrente sido notificada pelos Serviços Municipalizados de Água e Saneamento de Almada para efectuar o seu pagamento em 28/9/93 (v. doc. fls. 28).

4 — Por não concordar com o pagamento dessa quantia a recorrente reclamou junto da Câmara Municipal de Almada em 9/11/93 contra o acto de liquidação de tal tarifa (v. fls. 29).

5 — E não tendo pago a tarifa em questão contra ela foi instaurado o processo de execução nº. 4633/AP (v. doc. fls. 35 e 36).

6 — Em 16/2/94 junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal a recorrente impugnou judicialmente o acto de liquidação de tal tarifa.

7 — Em 17/3/94 a recorrente foi notificada pelos SMAS de Almada de que por despacho do Presidente do Conselho de Administração daqueles Serviços de 11/3/94 fora decidido revogar o acto de liquidação da tarifa referente ao prédio da recorrente supra identificado por se ter demonstrado que o mesmo ainda não tinha à disposição o sistema municipal de drenagem relativamente ao qual inexistia, por isso, obrigatoriedade de ligação (v. of. fls. 44).

8 — Contra a recorrente pendia, entretanto, um outro processo de execução com o nº. 31888/AP referente a idêntica tarifa não paga e reportada ao aviso de 1991 (v. docs. fls. 45 e 46).

9 — Em 3/8/94 a recorrente requereu ao Presidente do Conselho de Administração dos SMAS de Almada a anulação do acto de liquidação referente ao processo de execução mencionado em 8 face à notificação recebida e referida em 7. (v. doc. fls. 47).

10 — Em 24-8-94 foi comunicado à recorrente o indeferimento do requerido pelas razões constantes do oficio de fls. 51 e 52.

11 — Desse despacho de indeferimento a recorrente recorreu hierarquicamente para a Câmara Municipal de Almada (v. doc. fls. 53).

12 — Por deliberação desta de 16-11-94 foi tal recurso indeferido (v. docs. fls. 61 a 64).

13 — É de tal deliberação que vem interposto o presente recurso contencioso.

3. O acórdão recorrido apreciou os diversos vícios que a recorrente imputava ao acto em apreciação. Entendeu que o mesmo não sofria de vício de falta de fundamentação por se encontrar esta no parecer para que remetia. Referiu inexistir violação do princípio da igualdade uma vez que a situação verificada em 1991 em que a recorrente estava obrigada a estabelecer a ligação do seu equipamento de evacuação de águas residuais ao respectivo sistema municipal de drenagem (artº 33º do REMAR — Regulamento Municipal de Águas Residuais, e 477º e 478º do mesmo Regulamento) é distinta da que se verificava em 1993 em que a CMA encarava como uma possibilidade séria a condução das águas residuais para um destino diferente do que até ali existia, ou seja para uma nova ETAR pelo que, a partir dessa altura, entendeu que a recorrente deixava te estar obrigada a estabelecer a ligação do seu equipamento ao sistema até aí existente, dispensando-a do pagamento da correspondente tarifa. Concluiu que existindo contrapartida por ter a recorrente à sua disposição um sistema municipal de águas residuais ao qual obrigatoriamente tem de ligar-se tem, por isso, o correspondente proveito.

Nas conclusões das alegações não se refere a recorrente ao vício de falta de fundamentação.

Importaria, por isso, apreciar os vícios que a recorrente questiona nas conclusões das alegações e que se prendem com a violação do

princípio da igualdade consagrado no artº 13º da CRP por, na sua perspectiva, serem idênticas as situações de facto e de direito nos anos de 1991 e 1993, por continuar a sua "Estação do Lazareto" a não estar ligada ao sistema municipal vigorando sempre o mesmo Regulamento Municipal, tendo a CMA entendido que estava sujeita a tal imposição no primeiro daqueles anos e não sujeita neste último. Refere que é irrelevante o entendimento da Autoridade Administrativa de não ser devida a mencionada imposição por se ter deixado de justificar a ligação da Estação do Lazareto ao sistema municipal de águas residuais.

Acrescenta que mesmo que assim não se considere, sempre se dirá que o acórdão recorrido violou os arts. 106º, nº 2, da C.R.P., 168º, nº 1, alínea i) da C.R.P., o art. 4º, nº 1, alínea g), da Lei nº 1/87; de 6 de Janeiro e o art. 477º do "Regulamento Municipal de Águas Residuais" de Almada pois que a Câmara Municipal de Almada, a pretexto de cobrar uma "taxa" ou "tarifa" pela conservação da rede de saneamento, pretende cobrar uma "contribuição especial", contribuição essa que, pelo seu carácter unilateral, tem de se reconduzir à categoria do imposto.

Conclui que não estando em causa qualquer serviço prestado pelo Município de Almada à recorrente em matéria de tratamento de águas residuais, falta a bilateralidade e a sinalagmatidade próprias da taxa que até é exigida peio art. 477º do "Regulamento Municipal de Águas Residuais".

Proferido o despacho de fls. 258 vº, ordenando a notificação da recorrente para se pronunciar sobre a eventual irrecorribilidade do acto em apreciação entende esta que o mesmo é contenciosamente sindicável.

O EMMP defende que a recorrente ao reclamar para o Conselho de Administração optou pela via graciosa facultativa, pelo que o acto recorrido que apreciou o acto dos SMAS não é contenciosamente sindicável.

Da matéria factual assente (artºs 8 e seg.s) resulta que relativamente à tarifa de 1991, em 3/8/94, a recorrente requereu ao Presidente do Conselho de Administração dos SMAS de Almada a anulação do acto de liquidação referente ao processo de execução tendo-lhe sido, em 24-8-94, comunicado o indeferimento do requerido pelas razões constantes do ofício de fls. 51 e 52. Desse despacho de indeferimento recorreu hierarquicamente para a Câmara Municipal de Almada que por deliberação de 16-11-94 indeferiu tal recurso.

É este o acto contenciosamente sindicado nestes autos.

Estabelecia o artº 22º da Lei da Finanças Locais (Lei nº 1/87, de 6-1) que:

"1. As reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança dos impostos referidos no nº 1 do artº 4º e da derrama são deduzidos perante a entidade competente para a liquidação e decididas nos termos do Código do Processo das Contribuições e Impostos.

2. As reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal são deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância territorialmente competente."

Da segunda parte do nº 2 deste preceito resulta que só da decisão ou deliberação do órgão executivo camarário cabe recurso contencioso

devendo interpretar-se a expressão impugnação da primeira parte como impugnação graciosa ou administrativa.

Este preceito (nº 2) apenas é aplicável quando se esteja perante taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal como do mesmo preceito resulta que serão deduzidos perante os órgãos executivos com recurso para o tribunal tributário.

O nº 1 já será aplicável aos impostos referidos no nº 1 do artº 4º e à derrama os quais da que deduzidos perante a entidade competente para a liquidação são decididas nos termos do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

Por isso este nº 1 é aplicável aos impostos referidos no artº 4º da referida Lei 1/87.

É manifesto que a taxa de conservação da rede de saneamento a que se referem os presentes autos não cabe no âmbito do nº 1 do mencionado artº 22º não podendo deixar de cair no âmbito do que o nº 2 designa por taxas ou demais rendimentos gerados em relação fiscal.

Escreveu-se no Ac. de 8-11-85, Rec. nº 18 656, deste Tribunal que "a impugnabilidade contenciosa directa das liquidações de receitas tributárias das autarquias locais nos termos do CPCI (hoje termos do CPT) limitou-a o legislador, no nº 1 do citado artº. 22º, às relativas a impostos efectuadas, embora em favor dessas autarquias, pelas repartições de finanças (cfr. ainda artºs 4º 1a) e 7º1 da LFL) . . . (pois que) este regime especial de impugnação contenciosa dos actos de liquidação de receitas tributárias das autarquias locais efectuados pelos serviços municipais, que é posterior ao ETAF, não foi revogado pelo CPT, que no seu artº 1º ressalvou a subsistência de procedimentos estabelecidos, como este, em leis especiais".

Nesta perspectiva notificada a recorrente da liquidação de tal taxa devia necessariamente impugnar graciosamente a liquidação perante o órgão executivo camarário e só do indeferimento praticado por este órgão poderia, posteriormente, recorrer para o Tribunal Tributário de 1ª Instância.

Esta via assegura a recorribilidade contenciosa do acto tributário da liquidação da mencionada taxa.

Com efeito é este acto tributário da liquidação, entendido como abrangente de todo o complexo de actos através dos quais se fixa o montante da prestação e o restante conteúdo da relação jurídica tributária, que resulta da intercepção do facto com a lei.

Verificada determinada situação tributária deverá a administração tributária aplicar a previsão legal perante a situação factual concreta terminando o procedimento administrativo com a liquidação em sentido estrito ou seja mediante a aplicação da taxa à correspondente matéria colectável.

No âmbito do processo de liquidação deverá a Administração Tributária desenvolver a actividade necessária à determinação da matéria factual correspondente às normas de incidência, isenção, matéria colectável e liquidação para terminar exigindo ao sujeito passivo a correspondente obrigação tributária.

O acto tributário da liquidação, pelo qual é exigido o imposto ao contribuinte, é o acto final do processo tributário de liquidação.

A exigência do imposto ao contribuinte desenvolve-se, nos termos referidos, através do processo de liquidação que culmina num acto típico — a liquidação em sentido estrito — sendo este acto final do respectivo processo, como sucessão de actos interligados entre si e

pré-ordenados à produção daquele acto tributário, que define a situação jurídica do contribuinte em relação ao tributo, só ele podendo afectar os seus direitos ou interesses, nomeadamente de carácter patrimonial pelo que, em princípio, só ela será contenciosamente impugnável podendo esta impugnação abranger os respectivos actos preparatórios por força do princípio da impugnação unitária (STA 2-6-99, Rec. 13.067):

O acabado de afirmar não invalida a impugnabilidade dos denominados actos destacáveis que, desde logo, definem determinada situação jurídica e que por isso são imediatamente recorríveis como no referido acórdão se escreveu.

Não tendo a recorrente impugnado o acto tributário da liquidação deixou que o mesmo se transformasse, eventualmente, em caso decidido ou resolvido.

O pedido de reapreciação do acto tributário da liquidação situando-se, eventualmente, no âmbito de um recurso hierárquico facultativo não tem a virtualidade de lhe abrir a via contenciosa do correspondente acto final.

O que bem se compreende se se atentar em que a recorrente podia ter impugnado o acto tributário da liquidação.

É entendimento corrente que os recursos hierárquicos facultativos, salvo disposição normativa em contrário, porque têm natureza meramente facultativa, não abrem a via contenciosa.

Defende a recorrente que se viu "obrigada a recorrer hierarquicamente para a Câmara Municipal de Almada nos termos do art. 172º do Código Administrativo que instituiu uma impugnação administrativa prévia como condição de procedibilidade do recurso contencioso a qual não ofende o disposto no art. 268º 4 da CRP".

Estabelece aquele citado artº 172º que "das deliberações do conselho de administração há sempre recurso hierárquico para a respectiva Câmara, sem prejuízo do recurso contencioso que da deliberação desta se possa interpor nos termos ordinários" acrescentando o § único que "o recurso hierárquico só pode ser interposto no prazo de 30 dias a contar da data em que o interessado tiver conhecimento da deliberação".

Trata-se de um quadro normativo geral aplicável quando a lei não disponha de forma diversa.

Já vimos qual o caminho legal previsto para impugnar o acto tributário da liquidação da indicada taxa não lhe sendo aplicável este artº 172º tratando-se, por isso, de um recurso hierárquico facultativo.

Defende, contudo, a recorrente que atacou "o acto que tinha desatendido uma pretensão da recorrente em que fosse apreciada a desnecessidade de manutenção de uma execução fiscal relativamente a outra execução fiscal entretanto anulada" pois que "a recorrente não reclamou de tal acto (acto do Presidente dos SMAS de 24/08/94) para o executivo camarário nos termos do nº 2 do artº 22º da ex-Lei nº 1/87, por tal situação não se enquadrar neste preceito legal" (conclusão 4º fls. 268) pelo que o acto impugnado é recorrível porquanto é lesivo do "direito à extinção de uma execução fiscal com a consequente devolução de uma caução prestada na execução que se pretendia ver extinta, e recondutível a actos administrativos respeitantes a questões fiscais, atento o facto de o mesmo não ser um acto de liquidação" (conclusão 9ª).

Acrescenta (conclusão 10º) que "a não ser assim, a interpretação que ... (se) pretende dar ao art 22º nº 2, da Lei nº 1/87, seria inconstitucional face ao artº 268º 4, da CRP, ao apenas permitir a impugnação contenciosa de actos de liquidação, com exclusão da impugnação de quaisquer actos administrativos que não versassem a liquidação propriamente dita de impostos, taxas ou tarifas".

Já vimos qual o caminho que a recorrente podia ter percorrido para atacar o acto tributário da liquidação.

A apreciação da mesma dívida, no âmbito da execução fiscal, pode e deve igualmente ser apreciada no âmbito desta.

Com efeito instaurado processo de execução será no seu âmbito que se definirão os direitos e interesses das partes actuando a Administração e o executado com os poderes e faculdades que a lei lhes confere.

Competente para o processo de execução fiscal é a repartição de finanças do domicílio ou sede do devedor (artº 237º 1 do CPT) competindo ao tribunal tributário de 1ª instância da área onde correr a execução decidir os incidentes, os embargos, a oposição, a verificação e graduação de créditos e a anulação da venda, bem como os recursos referidos no artº 355º (artº 237º 2 do CPT).

Será no âmbito deste processo que se poderá ordenar uma eventual extinção da execução, nos termos dos artºs 255º a 261º do CPT.

O princípio da tutela jurisdicional efectiva encontra-se assegurado nos termos indicados não se violando o artº 268º da CRP pela facto de a lei não assegurar a abertura da via contenciosa no âmbito do recurso hierárquico facultativo.

Foi, por isso, interposto recurso contencioso de acto irrecorrível o que determina ilegalidade na sua interposição.

4. Termos em que, em provimento do recurso jurisdicional e com prejuízo do conhecimento das questões suscitadas pelo recorrente, se revoga o acórdão recorrido e se rejeita o recurso contencioso interposto, no TCA, por ilegalidade na sua interposição.

Sem custas neste STA e com custas pela recorrente no TCA fixando-se a taxa de justiça em 40.000$00 e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *António Pimpão* (Relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Prova por documentos. Documentos particulares. Autenticidade. Força probatória.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Não sendo a genuinidade do documento particular, estabelecida nos termos dos arts. 544º e 545º do CPC, a sua autoria não é de reconhecer como verdadeira de acordo com o art. 374º do CC, o que exclui que o documento faça a prova plena prescrita no art. 376º/1 deste diploma quanto às declarações nele insertas.

2 — Mesmo que tal autenticidade fosse de fixar, a circunstância de o facto a provar operar favoravelmente aos interesses da declarante, retiraria a força probatória material ao documento, de harmonia com a previsão no nº 2 do citado preceito.

Recurso n.º 22 800. Recorrente: Metalúrgica Costa Nery, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o acórdão do TCA que revogou a decisão recorrida, determinando a baixa dos autos à 1ª Instância, para que aí se proceda à ampliação da matéria de facto, veio a recorrente Metalúrgica Costa Nery, S.A., recorrer, concluindo a sustentar que "os elementos probatórios que resultam dos autos, impunham uma decisão diferente";

A nota de encomenda, as facturas, a inquiração das testemunhas, a existência de um contrato de conta-corrente e o seu saldo devedor, são provas de que a "Cerâmica do Mondego, Ldª", nunca chegou a liquidar o fornecimento dos equipamentos;

No que respeita ao documento "conta-corrente" — embora não tenha sido validado, mas contendo todos os elementos que o identificavam como sendo da Rte. — não foi impugnada a sua exactidão, o que juntamente com a prova testemunhal faz prova plena da existência de um saldo devedor;

Não se considerando esta prova, violam-se os segs arts. 376º/1, 373º/2 e 368º do C.Civ.;

Ainda e nos termos do art. 342º/2, caberia à FªPª. o ónus da prova, o que contraria o acórdão recorrido.

Contra-alegou o representante da FªPª a sustentar que o documento "conta-corrente" foi efectivamente impugnado, carecendo pois de "ampliação da matéria de facto", pelo que deve o recurso ser julgado improcedente.

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que o recurso não merece provimento.

A decisão recorrida entendeu que a posse em que os embargos se fundavam dependia da verificação do pagamento integral do preço da venda dos bens vendidos com reserva de propriedade e que haviam sido penhorados, pelo que importava demonstrar, para que os embargos procedessem, que o dito preço estaria, ainda que parcialmente, por liquidar, esforço que empreendeu avaliando a prova feita e concluindo que a respectiva instrução era suficiente.

Daí que ordenasse que em 1ª instância se procedesse à ampliação da matéria de facto para produção de prova testemunhal àcerca das circunstâncias e das fontes de conhecimento dos factos relatados e esclarecimentos das contradições e ambiguidades reveladas e para junção das letras que titulariam o crédito da embargante, representativas do preço, ou de parte do preço não pago, dos bens em causa.

Ora, no recurso, vem a embargante sustentar que a prova produzida, mormente a do contrato de conta-corrente celebrado com a executada e o seu saldo devedor (que, assistida pela prova testemunhal, faria prova plena), comprovaria o facto do não pagamento em questão, e que caberia ao representante da FªPª o ónus da prova do referido facto.

Cumpre apreciar.

Face à não impugnação e inalterabilidade da matéria de facto fixada no tribunal recorrido, remete-se em tal sede para os termos dessa decisão, considerando-se tal matéria assente (arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC).

A recorrente, aceitando a tomada de posição da decisão recorrida quanto à asserção da indispensabilidade do incumprimento pelo comprador da totalidade da obrigação de prestar o preço para que o vendedor com cláusula de reserva de propriedade possa invocar a sua posse jurídica, colocou a questão de direito da ofensa de lei que fixa a força de um determinado meio probatório — o documento representativo do extracto de conta-corrente a fls. 76, impugnado a fls. 87, cujo conhecimento se inscreve nos poderes de cognição desta formação, maugrado lhe ser vedado conhecer de pretensos erros na apreciação das provas e na fixação de factos materiais da causa, "em processos incialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância" — art. 21º/4 do ETAF e 722º/2 do CPC — ([1]), por força da ressalva contida no art. 729º/2 relativamente ao caso excepcional previsto no nº 2 do art. 722º, todos do CPC.

A genuidade do documento referido, que representará uma conta corrente contabilística exprimindo o movimento de operações efectuadas entre a Rte e a Cerâmica do Mondego, Ldª, não veio a ser estabelecida nos termos dos arts. 544º e 545º do CPC, pelo que a sua autoria não é de reconhecer como verdadeira de acordo com o art. 374º do CC, o que exclui que faça a prova plena prescrita no art. 376º/1 deste diploma quanto às declarações neles insertas, como a Rte pretende.

Mesmo que tal autenticidade fosse de fixar, o facto do saldo devedor alegado operar favoravelmente aos interesses da declarante Rte, retiraria a força probatória material ao documento, de harmonia com o previsto no nº 2 do citado preceito.

Por isso, ao não dar como provada a dívida alegada perante a simples apresentação do referido documento e ao ordenar o adensamento da instrução com tal objecto, o tribunal recorrido não violou a lei que fixa o valor probatório dos documentos particulares simples, resultando improcedente a pretensão da Rte.

Veio ainda a Rte aduzir que "caberia, ao representante da FªNª, o ónus da prova, ou seja, seria a recorrida que deveria fazer prova do facto constitutivo, modificativo ou extinto do direito invocado".

Tal invocação de violação de norma sobre o ónus da prova afigura-se impertinente, quer porque o tribunal recorrido procedeu à indagação oficiosa dos factos, sem restrições derivadas de um *ónus da produção de prova* que imputasse à parte, quer porque aquele órgão se decidiu pelo prosseguimento da instrução e não por um *non liquet* definitivo acerca da realidade do facto (estado de dúvida), que lhe impusesse a aplicação de regras do ónus da prova como regras de decisão ([2]).

Assim, também decai a pretensão da Rte.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, sem prejuízo da aplicação do concedido apoio judiciário.

22 de Setembro de 1999. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

([1]) Acs. deste tribunal, de 1.2.94, rec. 16 772, e do STJ, de 11.4.85, em BMJ, 346/215.

([2]) Quanto aos referidos momentos ou aspectos do ónus da prova, cf. Manuel de Andrade, Noções Elementares de Processo Civil, I, p. 183 e ss.

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Imposto complementar. Impugnabilidade por erro na determinação da matéria colectável do imposto parcelar quando não haja liquidação deste.

Doutrina que dimana da decisão:

A irrecorribilidade da liquidação em imposto complementar com base no erro na determinação da matéria colectável em imposto parcelar, prevista no § único do art. 58.º do CIC, só se aplica quando tenha havido liquidação autónoma deste último.

Recurso n.º 22 813. Recorrente: Paulo Renato Paiva Santos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Cons. Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a decisão do TCA de 98.01.20, que concedeu provimento ao recurso do M.º P.º, revogando a sentença proferida pelo TT de 1.ª instância de Lisboa, que havia anulado o acto de liquidação adicional do Imposto Complementar, Secção A, do ano de 1987, no montante de 4.478.518$00, acrescidos de juros compensatórios, no montante de 4.652.751$00, veio o recorrente Paulo Renato Paiva Santos recorrer, concluindo a sustentar que:

«A matéria factual invocada, não configura erro na determinação da matéria colectável do imposto parcelar» – a liquidação adicional, foi efectivada na base de o Rte. ter recebido 13.514.000$00 correspondentes a «rendimentos de aplicação de capitais», porém, tal respeitaria a «reembolso de suprimentos» que havia feito à sociedade de que é sócio e gerente. Assim, no entendimento da Rte., os factos configuram uma situação de «inexistência do rendimento englobável»;

«Ocorre inexistência de facto tributável»;

«A sentença padece de erro de julgamento»;

A situação em apreço viola as seguintes disposições legais: arts. 83.º, 84.º e 58.º do C. I. Complementar.

Contra-alegou o representante da F.ª P.ª, a sustentar a improcedência do recurso, na medida em que se está perante um caso de erro na determinação da matéria colectável sendo que, o rendimento de capitais recebido pela Rte., constitui rendimento parcelar do imposto complementar.

O Ex.mo Magistrado do M.º P.º é de parecer que o recurso não merece provimento, todavia, levanta uma questão prévia, e que se prende com a inutilidade superveniente da lide, nos termos dos arts. 3.º do DL n.º 442-B/88, de 30.11, 5.º do DL n.º 398/98, de 17.12, e 48.º, n.º 1, da L. G. T.

Em síntese, o acórdão do TCA, considerou que:

A questão em debate configura um caso de «erro na determinação da matéria colectável das verbas recebidas» e, como tal, referente a imposto parcelar do imposto complementar e sujeita à aplicação do art. 58.º do C. I. Comp., donde estar vedada a discussão da legalidade da liquidação do imposto parcelar, sendo autonomamente impugnável. Assim, a lógica do sistema é a de não admitir a impugnação do imposto parcelar no âmbito da impugnação do imposto complementar, devendo aquela ser feita nos termos e prazos que lhe são próprios.

Quanto à questão prévia que o M.º P.º levantou e depois retirou face ao pagamento da dívida exequenda operado em 11.1.95 pelo Rte., há apenas que reafirmar que a prescrição da obrigação tributária derivada da liquidação impugnada, que se perspectivava pela aplicação dos arts. 48.º da Lei Geral Tributária e arts. 5.º/2 do DL 398/98, de 17.12 e 3.º do DL 442-B/88, de 30.11, não logra eficácia perante o cumprimento da prestação (não é viável poder recusar o cumprimento desta quando ao mesmo se procedeu).

Assim, a lide mantém-se possível e útil e cumpre decidi-la.

Vem controvertida a impugnabilidade judicial de liquidação em IC, nos termos do CPCI, face à limitação que à regra do art. 58.º do CIC resulta do § único do aludido preceito, pela qual a impugnação «deverá circunscrever-se à liquidação do imposto complementar, não podendo dela conhecer-se na parte em que tenha por fundamento erro na determinação da matéria colectável dos impostos parcelares».

A decisão recorrida entendeu as invocações do Rte. como referentes a erros deste tipo, entanto o Rte. as faz acolher à noção da inexistência de facto tributário derivada da inverificação de rendimentos sujeitos ao imposto cedular.

As aludidas invocações referem que não está sujeita a tributação em ICapitais a percepção de 13.514.000$00 a título de rendimentos de capitais pagos pela firma Fabrimar – Importação e Exportação, L.da, de que o Ite. é sócio e gerente, pois a aludida importância foi por si recebida daquela firma como reembolso de suprimentos por si feitos à sociedade.

Porém, antes mesmo de derimir a turtuosa questão suscitada — a de distrinçar, e de ser possível distrinçar o facto tributário da determinação da matéria colectável do imposto parcelar no caso concreto —, um outro pressuposto processual da aplicabilidade do referido § único do art. 58.º do CIC se apresenta à discussão — o que concerne à existência de uma liquidação autónoma no imposto que recai sobre rendimentos da aplicação de capitais, sem a qual o contribuinte não terá logrado oportunidade de reagir, reclamando ou impugnando contra ela a eventual anulação do dito imposto, que proporcionaria a anulação oficiosa do impugnado imposto complementar, conforme prescreve o art. 59.º do CIC.

O ponto é de conhecer, embora não suscitado, porque ainda respeita à questão da recorribilidade, cuja cognição oficiosa é indiscutível.

Foi abordada no aresto citado na decisão recorrida — o de 9.3.88, em Ap. DR, de 28.4.89, p. 283 — em termos proficientes que se subscrevem: Para que o erro na determinação da matéria colectável do imposto parcelar seja inimpugnável na reacção contra a liquidação em imposto complementar é «necessário que esse erro se tenha verificado em processo administrativo próprio e autónomo da liquidação desses impostos parcelares [. . .] pois era aí que a determinação da matéria colectável desse imposto parcelar se poderia discutir ou na correspondente reclamação ou impugnação e com os efeitos preconizados nos arts. 59.º e seguintes do Código do Imposto Complementar».

E retira o asserto dos próprios termos do preceituado no § único do art. 58.º, na determinação deste em proibir a reclamação e a impugnação quando «tenham por fundamento erro na determinação da matéria colectável dos impostos parcelares».

Certamente, que tal interpretação da norma, pressupondo nesta a necessidade de uma liquidação autónoma do imposto parcelar, onde seria verificável o tal erro na determinação da matéria colectável, reconhecível em procedimento gracioso ou contencioso, respeita a sua intencionalidade e o esquema impugnatório introduzido pelo conjunto dessa norma e art. 59.º

Se em vez disso, a determinação da matéria colectável do imposto parcelar tivesse ocorrido somente para fundar a liquidação do imposto complementar, o referido esquema não poderia operar na medida em que deixaria de ser possível a anulação oficiosa do imposto complementar por força da anulação graciosa ou judicial do imposto parcelar, desprovendo-se o contribuinte de meios procedimentais de reacção, se fosse desprezado o dito asserto e se se insistisse na afirmação da irrecorribilidade.

Postergando-se a garantia do acesso ao direito e aos tribunais e ao recurso contencioso, prescritos constitucionalmente — arts. 20º e 268º/4 da CR.

Ora, no caso presente, ocorreu aludida hipótese de a determinação da matéria colectável no imposto parcelar ter sido efectuada no processo de liquidação do imposto complementar [alínea a) do probatório assente na 1ª instância, não impugnada, nem alterável], que não autonomamente para fundar liquidação naquele outro imposto.

Assim sendo e pelo exposto, o discutido § único do art. 58º do CIC não constitui obstáculo à impugnabilidade da liquidação presente em juízo, pelo que dela há que conhecer.

E, por conseguinte, do fundo do recurso interposto pelo MºPº para o TCA, se outro obstáculo ao conhecimento não for considerado pelo tribunal recorrido, a quem compete a decisão (nº 4 do art. 21º do ETAF).

Termos em que se concede provimento ao recurso, se revoga o acórdão recorrido, ordenando-se que os autos voltem ao TCA para os fins e termos referidos.

Sem custas.

22 de Setembro de 1999. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Oposição a execução fiscal.

Doutrina que dimana da decisão:

Não fixando a 2ª Instância o novo quadro factual decorrente da censura que fez ao julgamento de facto da 1ª instância, é de anular oficiosamente o acórdão em que tal ocorre.

Recurso nº 23 109. Recorrente: Ana Maria Barroso Fernandes Barbosa de Mendonça; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº Dr. Mendes Pimentel.

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

Ana Maria Barroso Fernandes Barbosa de Mendonça, inconformada com o acórdão da 2ª Secção do TCA que confirmou sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que só em parte julgou procedente a presente oposição por si deduzida, vem até nós, assim rematando a sua alegação de recurso:

1) O acórdão recorrido não pode manter-ser na parte recorrida, pois não consubstancia a solução que consagra a mais justa e rigorosa interpretação e aplicação ao caso «sub judice» das normas legais e dos princípios competentes.

2) Ele errou de direito ao entender que a M.mo Juiz «a quo» julgou bem a matéria de facto, não havendo lugar à alteração do probatório fixado na sentença, ao entender que «... não se provou que a oponente, ora recorrente, não tivesse intervindo na administração da sociedade, mormente na tomada de decisões quanto ao modo de gerir, ou não a tivesse vinculado com a sua assinatura ...».

3) Bem como ao entender que «... não resulta da prova produzida nos autos qualquer dúvida ou incerteza sobre os factos presumidos, pois que tal dúvida, para ser fundada, teria que ser alicerçada em factos provados, susceptíveis de abalar a presunção judicial, o que não acontece, manifestamente, no caso concreto».

4) Porquanto a prova produzida não permitia dar como provada a matéria constante do nº 8 do probatório da douta sentença, quer devido às dúvidas existentes quanto à veracidade do facto de a ora Rct. ter assinado os aludidos cheques e letras, bem como do valor probatório do aludido depoimento do outro sócio quer, ainda, devido à contradição entre esse ponto nº 8 e o ponto nº 6, ambos do probatório da douta sentença recorrida, no qual se dá como provado que a ora Rct. «não frequentava as instalações da executada, não assinava a respectiva documentação fiscal, não contactava nem contratava com os seus fornecedores ou clientes e não dava ordens aos seus trabalhadores, não constando que tenha recebido alguma remuneração de gerência».

5) Afigurando-se, assim, à Rct. que a prova acima mencionada e constante do ponto 6 do probatório é susceptível de não abalar mas contrariar a mencionada presunção judicial, tendo, assim, o acórdão recorrido errado ao entender que a ora Rct. não havia provado o não exercício da gerência de facto, devendo, consequentemente, ser revogado nessa medida, por violação do disposto no artº 396º do Código Civil e nos arts. 516º, 655º e 712º do CPC, e, consequentemente, julgada totalmente procedente a oposição deduzida pela ora Rct.

6) O acórdão recorrida errou ao considerar que não tem fundamento legal o pedido formulado pela ora Rct. no sentido da redução da sua responsabilidade subsidiária proporcionalmente ao período da sua gerência efectiva.

7) A referida pretensão está ínsita nos princípios que informam a responsabilidade subsidiária estabelecida, quer nos termos do disposto no artº 13º, 1, do CPT, quer nos termos do disposto no antecedente artº 16º do CPCI, pois nestes estabelece-se uma responsabilidade "ex-lege" com fundamento numa interpretação pessoal dos actos sociais e uma presunção de culpa funcional.

8) Ora, ao referido ao período da sua gerência e de acordo com a doutrina que exige para a verificação desta responsabilidade sub-

sidiária a verificação da "gerência de facto", não é admissível sob um ponto de vista de justiça e equidade fiscal, considerando os princípios que informam esta responsabilidade, deixar de reduzir esta ao período em que efectivamente foram praticados actos pelo responsável.

9) E assim, o acórdão recorrido deveria ter reduzido a responsabilidade subsidiária da ora Rct. proporcionalmente ao período da sua gerência efectiva, isto é, aos 45 dias, período compreendido entre 27.II.87 e 13.IV.87, em que efectivamente exerceu a gerência , julgando improcedente a oposição, quanto a contribuição industrial, ano de 1987, tão-somente na quantia de 20.456$00 e quanto ao IVA, ano de 1987, na quantia de 383.345$00.

10) O acórdão recorrido violou as normas e os princípios jurídicos contidos nos arts. 396º do Código Civil, 516º, 655º e 712º do CPC e no artº 13º, 1, do CPT, bem como no artº 16º do CPCI.

Não houve contra-alegação.

A distinta PGA entende que deve ser negado provimento ao recurso, pois "decisão recorrida fez correcta apreciação dos factos, bem como interpretação e aplicação do direito, dado que a responsabilidade subsidiária dos gerentes se reporta à totalidade das dívidas sociais cujo facto tributário ou período de cobrança voluntária tenha ocorrido durante a respectiva gerência".

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Estamos perante um processo (de oposição) inicialmente julgado pelo TT de 1ª Instância do Porto, por isso que, nos termos do nº 4 do art. 21º do ETAF, esta formação "apenas conhece de matéria de direito", actuando, pois, como tribunal de revista. E assim, aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, aplica definitivamente o regime jurídico que julgue adequado (artigo 729º, 1, do CPC).

Sucede que não se mostra desenhado no acórdão recorrido o quadro factual relevante, apesar de, na altura oportuna, se afirmar que as partes controvertem o julgamento da matéria de facto. E, tão-pouco se transcreveu esta pronúncia da 1ª instância.

Temos, pois, que o aresto recorrido não discriminou os factos que considerou provados com relevância para a solução de direito da causa (como lhe cumpria — cfr. artigos 729º, 1, e 659º, 2, este por remissão de 713º, 2, todos do CPC. Ainda o artigo 169º do CPT), cúpula do julgamento de facto, impondo-se a sua anulação.

Na verdade, como se lê no acórdão desta Secção de 19/X/1995, rec. nº 19 562, "uma tal nulidade — ao contrário das mencionadas no artigo 668º do CPC (e no artigo 144º do CPT), que precisam de ser arguidas pelas partes — é de conhecimento oficioso, desde logo, porque o diz expressamente o artigo 712º, 4, do CPC; mas também porque não poderá admitir-se como válida uma decisão que, proferida sem qualquer apoio em factos concretos, surge como exercício de pura abstracção; e, ainda, porque "se as partes não reclamam dos vícios da sentença, nem por isso o tribunal superior estará impedido da apreciação do recurso nos restantes aspectos, enquanto que as nulidades que afectem a apreciação da matéria de facto obstam à apreciação justa do recurso na sua totalidade" (Anselmo de Castro, Lições de Processo Civil, vol. II, págs. 237-238).

Em suma, trata-se de um vício da própria decisão-julgamento da matéria de facto, a acarretar a nulidade contemplada no citado artigo 712º, 2, bem mais grave do que qualquer das causas de nulidade da sentença previstas no falado artigo 668º (e 144º), que supõem a matéria de facto já julgada e fixada".

Neste sentido, entre outros, os acórdãos deste Tribunal de: 25.III.1998 — rec. 18 132, 9.X.96 — rec. 20 862, 24.I:96 — rec. 17 783, 31.V.95 — rec. 13 972, 21.XII.94 — rec. 14 279, 2.III.94 — rec. 17 132, 3.VI.92 — rec. 14 284 e de 4.II.92 — rec. 13 511.

Termos em que se acorda anular o acórdão recorrido e ordenar a baixa do processo para que, em novo julgamento, seja, além do mais, discriminada a matéria de facto provada, em conformidade com o que ficou exposto.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Acórdão por remissão.

Doutrina que dimana da decisão:

Se as conclusões do recurso discutem as questões já apreciadas no acórdão recorrido, sem nada lhe acrescentarem, pode este Tribunal, no respectivo acórdão, limitar-se a remeter para a fundamentação e decisão daquele, nos termos dos art.ºs 713.º 5, 726.º, 749.º e 762.º do CPCivil.

Recurso n.º 23 201. Recorrente: José Gomes Oliveira Cruz; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. José Gomes Oliveira Cruz recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negou provimento ao recurso interposto da sentença que julgou improcedente a impugnação de IP e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1.ª É inconstitucional tributar as gratificações dos empregados das salas de jogo dos casinos, por violação dos princípios da igualdade perante a lei e igualdade dos resultados, da legalidade tributária, da justiça sistemática da legislação, da legalidade e da tipicidade do imposto, da proporcionalidade e da justiça.

2.ª O acórdão do Tribunal Constitucional publicado no DR de 10.10.97 não interpretou, nem aplicou correctamente o direito e os votos de vencido no mesmo acórdão são os mais conformes ao nosso direito constitucional.

3.ª Estas gratificações não constituem retribuições de trabalho como já decidiu o Supremo Tribunal de Justiça.

4.ª Não é constitucional a aplicação analógica do regime tributário das remunerações de trabalho às gratificações.

5.ª No nosso ordenamento jurídico, os empregados das salas de jogo dos casinos têm um tratamento jurídico que *não existe em relação a mais nenhum dos trabalhadores que recebem habitualmente esse tipo de gratificações* (arrumadores de automóveis, empregados de cafés, bares, restaurante, hotéis, "boîtes", taxistas, etc.) pois o legislador sabe que os únicos trabalhadores que podem ser efectivamente tributados pelas gorjetas são os trabalhadores dos casinos. A lei não pode ter resultados diferentes.

6.ª O estudo comparado dos diversos diplomas publicados sobre gratificações demonstra claramente que se visou apenas os empregados dos casinos.

7.ª O sistema que só permite fiscalizar e tributar os empregados dos casinos representa uma clara desigualdade nos resultados de tratamento fiscal entre as diferentes categorias sujeitas ao imposto e que auferem gratificações.

8.ª A diferença de tratamento concreto entre empregados das salas de jogo e demais profissões que auferem habitualmente gorjetas não assenta em qualquer justificação válida e assume carácter discriminatório que viola o princípio constitucional da igualdade de resultados.

9.ª Aliás já o nosso Governo reconheceu essa discriminação e ilegalidade quando, por DESPACHO DO SECRETÁRIO DE ESTADO DO ORÇAMENTO de 1 de Abril de 1981, se mandou não tributar as gorjetas de imposto profissional nos anos de 1980 e 1981 porque *«a tributação dos profissionais da banca dos casinos se apresentaria assim discriminatória»*.

10.ª O princípio da justiça do sistema legislativo representa (embora sem consagração expressa autónoma na nossa Constituição) um dos pilares essenciais de qualquer Estado de Direito. A legislação deve, no seu conjunto, ser recondutível a uma ideia de justiça (e nunca a uma mera conveniência do poder ou dos seus titulares). Tal princípio da justiça sistemática impõe que o Estado seja coerente, isto é, ou se desinteressa das gratificações para todos os efeitos ou, então, interessa-se delas para *todos* os efeitos e está ínsito no Estado de Direito Democrático consagrado no art. 2º da Constituição.

11.ª Submeter o recorrente e demais empregados das salas de jogo dos casinos a um tratamento diferenciado e não justificado por motivos objectivos, viola o princípio da justiça, quer comutativa, quer distributiva, consagrado no art. 266.º, n.º 2 da Constituição Portuguesa.

12.ª De acordo com o princípio da legalidade do imposto, só podem ser cobrados os impostos quando se verificam os pressupostos aos quais a lei condiciona a existência de uma obrigação fiscal. Não sendo as gorjetas exigíveis, nem contrapartida de trabalho contratual, não é lícito e legal proceder ao seu alargamento por ficção do tipo fiscal "fazendo de conta" que são contrapartidas do contrato de trabalho subordinado, pois isso quebra a unidade sistemática do direito fiscal.

13ª No caso presente, o trabalhador não era obrigado a entregar o Modelo 5 (pois o art. 6.º do C. I. Prof. não o obrigava e o § 3.º desonerava-o).

14.ª A liquidação feita, neste caso concreto, é totalmente arbitrária e o Chefe de Repartição de Finanças, sem elementos para determinar a matéria colectável, sem poderes específicos para liquidar o imposto e desconhecendo a taxa, agiu de forma aleatória, arbitrária, desproporcionada, inadequada e incerta. Ou seja, agiu ilegalmente.

15.ª O douto acórdão violou, entre outros, os artigos 2.º, 13.º, 18.º, 62.º, n.º 1, 106, n.º 2, 107.º, n.º 1, 266.º, n.º 2, da nossa Constituição e art. 6.º e seu § 3.º do Código do Imposto Profissional.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pelas razões aduzidas no acórdão do Tribunal que identifica.

A repartição de finanças respectiva informou (fls. 119 e 128) que a "dívida impugnada através do (presente) processo . . . foi paga em 28 de Janeiro de 1997, nos termos do DL 124/96, 10.08 REF n.º 0016632/92".

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre fls. 119 defendeu (fls 121) que a relação jurídica tributária discutida neste processo se extinguiu por prescrição sendo esta uma excepção peremptória de conhecimento oficioso. Acrescenta que o Tribunal de recurso não pode conhecer de factos posteriores à sentença de 1.ª instância. Assim o pagamento do imposto ao abrigo da Lei Mateus é um facto que já não pode ser considerado em sede de recurso circunscrito às questões de direito.

"Deve ser judicialmente decretada a dívida aqui em discussão extinta por prescrição" e o "contribuinte deverá exigir o reembolso do que pagou ao abrigo da Lei Mateus (uma vez que só os juros e a caução bancária que foi obrigado a prestar já tinham atingido valores da ordem de 6 vezes o imposto em discussão)" até porque o SEAF, por despacho de 19-2-99, mandou arquivar todas as liquidações (anteriores a 1999) efectuadas com fundamento nas gratificações extinguindo-se os processos em curso.

Juntou cópia deste despacho.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

a) No ano de 1988 o contribuinte ora impugnante exerceu a actividade profissional de empregado de banca de casino, no Casino de Espinho e por conta da "Solverde — Sociedade de Investimentos Turísticos da Costa Verde, S. A." (cfr. os documentos de fls. 15 e juntos ao processo administrativo em apenso, conjugados com a matéria alegada na petição inicial e no documento com que foi instruída);

b) Durante esse mesmo ano de 1988 o impugnante auferiu a remuneração de 566.988$00 dessa sociedade, a qual lhe deduziu IP do montante de 22.679$00, que entregou nos cofres do Estado (cf. os mesmos elementos referidos na alínea anterior);

c) Ainda durante o mesmo ano de 1988, o impugnante recebeu a importância de 627.587$00 da Comissão de Distribuição de Gratificações, a qual não procedeu a qualquer dedução de IP (cfr. os mesmos elementos);

d) O contribuinte ora impugnante declarou os rendimentos referidos em b) e c) na declaração modelo n.º 5 referente ao ano de 1988 que apresentou na RFE (cfr. esta declaração no processo administrativo em apenso);

e) A RFE, entendendo que, para efeitos de apuramento da matéria colectável, ao montante auferido a título de remuneração deveria acrescer 50% do montante recebido de gratificações, procedeu à liquidação adicional de IP e juros compensatórios nos termos seguintes:

IMPOSTO DEVIDO	70.463$
IMPOSTO PAGO	22.679$
DIFERENÇA	47.784$
JUROS	4.524$
TOTAL A PAGAR	52.308$

(Cfr. informação de fls. 14 e "nota" de liquidação no processo administrativo em apenso);

f) Por ofício datado de 7 de Março de 1991, registado com aviso de recepção, que foi devolvido com data de 14 do mesmo mês, o

contribuinte foi notificado para pagar o montante liquidado no prazo de 15 dias, sob pena de se proceder ao débito ao Tesoureiro para cobrança virtual (cfr. informação de fls. 14 e cópia do referido ofício e respectivo aviso de recepção no processo administrativo em apenso);

g) O contribuinte não efectuou o pagamento dentro daquele prazo, pelo que foi efectuado o débito ao Tesoureiro em 15 de Abril de 1991 (cfr. informação de fls. 14);

h) A petição inicial da presente impugnação deu entrada na RFE em 23 de Abril de 1991 (cfr. carimbo aposto na primeira página daquela peça processual).

3.1. O recorrente deduziu impugnação contra o acto tributário da liquidação de IP identificado, na sequência de alteração da matéria colectável, oficiosamente efectuada, pela A. Fiscal que nela englobou as gratificações que havia recebido como funcionário de banca de casino dos respectivos clientes.

Julgada improcedente tal impugnação, por sentença proferida no tribunal tributário de 1ª instância, recorreu para o TCA que negou provimento ao recurso. É do acórdão deste Tribunal que vem interposto o presente recurso.

Continua a defender o recorrente que é inconstitucional tributar as gratificações dos empregados das salas de jogo dos casinos, por violação dos princípios da igualdade perante a lei e igualdade dos resultados, da legalidade tributária, da justiça sistemática da legislação, da legalidade e da tipicidade do imposto, da proporcionalidade e da justiça.

3.2. A repartição de finanças respectiva informou (fls. 119 e 128) que a "dívida impugnada através do (presente) processo ... foi paga em 28-01-97, nos termos do DL 124/96, 10.08 REF n.º 0016632/92".

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre fls. 119 defendeu (fls. 121) que a relação jurídica tributária discutida neste processo se extinguiu por prescrição.

Acrescenta que deve ser judicialmente decretada a dívida, aqui em discussão, extinta por prescrição e que o contribuinte deverá exigir o reembolso do que pagou ao abrigo da Lei Mateus.

Se bem interpretamos o pensamento do impugnante parece que o mesmo invoca a prescrição da dívida exequenda.

Na impugnação do acto tributário da liquidação aprecia-se a legalidade de tal acto com vista à sua eventual declaração de inexistência, nulidade ou anulação [art.º 118º 2 a), 120º e 143º 1 do CPT e 57º da LPTA].

Por isso se entende que a caducidade do direito à liquidação possa servir de fundamento à impugnação do correspondente acto enquanto ilegalidade concreta deste e que a prescrição da dívida exequenda possa fundamentar a oposição à execução, nos termos da alínea d) do art.º 286º do CPT.

A invocação da prescrição em processo de oposição pode, por isso, levar à extinção da execução.

Contudo o pagamento do imposto anteriormente liquidado determina a extinção da execução. Na verdade a cobrança das dívidas fiscais pode ocorrer sob a forma de pagamento voluntário ou de cobrança coerciva (art.º 102º do CPT) extinguindo-se o processo de execução fiscal pelo pagamento da quantia exequenda e acrescido (art.º 260º 1, 343º 1 e 348º do CPT).

Do exposto resulta que o processo de execução instaurado contra o impugnante dos presentes autos ficou extinto pelo pagamento da dívida exequenda.

Extinto o referido processo de execução por força do pagamento já não pode ser apreciada a eventual prescrição da dívida exequenda com vista à extinção da execução.

O pagamento da quantia exequenda não impede a continuação do processo de impugnação para que neste seja apreciada a legalidade do acto tributário da liquidação.

A eventual declaração de prescrição da dívida exequenda, levando à extinção da execução, pode ter reflexos no andamento do processo de impugnação por conduzir a uma eventual impossibilidade ou inutilidade da impugnação. Torna-se contudo necessário que o processo de execução ainda se encontre pendente e não extinto.

Do exposto resulta que, não podendo ser apreciada a prescrição da dívida, em processo de execução que foi extinto pelo pagamento, não pode ser declarada extinto o presente processo de impugnação por inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide.

Deve, por isso, prosseguir o presente recurso para se apreciar da legalidade do acto tributário nomeadamente para que o contribuinte fique a saber se pode, em execução de sentença, "exigir o reembolso do que pagou ao abrigo da Lei Mateus".

3.3. O recorrente, sem qualquer alteração substancial, reproduz nas conclusões das alegações de recurso as questões sobre as quais já havia suscitado a pronúncia do Tribunal Central Administrativo e que este apreciou.

Prendem-se tais questões com a inconstitucionalidade da tributação das gratificações dos empregados das salas de jogo dos casinos, por violação dos princípios da igualdade perante a lei e igualdade dos resultados, da legalidade tributária, da justiça sistemática da legislação, da legalidade e da tipicidade do imposto, da proporcionalidade e da justiça.

Suscitando o recorrente a apreciação das ditas questões nos mesmos termos restaria remeter para os fundamentos da decisão impugnada nos termos do art.º 713º 5, 726º, 749º e 762º do CPCivil já que se acompanha a fundamentação expendida no acórdão em apreciação bem como a decisão que do mesmo consta.

Com efeito e conforme se escreveu no Ac. deste Tribunal de 5-5-99, Rec. 23.413, que passaremos a acompanhar, a al. e) do § 2º do art.º 1º do Código do Imposto Profissional pode abranger as gratificações atribuídas a todos e quaisquer trabalhadores e não apenas aos das salas de jogo dos casinos. Falta demonstrar que apenas estes estão sujeitas a tal norma de incidência.

A maior onerosidade ou as acrescidas dificuldades na sujeição de outras gratificações de outros trabalhadores não determina a sua não aplicação aos trabalhadores dos casinos por força princípio da igualdade.

O recebimento destas gratificações proporciona aos seus beneficiários um acréscimo de capacidade contributiva que a lei pode e deve considerar para efeitos fiscais por força do já mencionado princípio da igualdade.

A eventual injustiça derivada do facto de tais gratificações não serem consideradas para outros fins não determina a inconstitucionalidade da relevância atribuída a tais gratificações para efeitos de Imposto Profissional nos termos da alínea e) do § 2º do art.º 1º do Código do Imposto Profissional.

Nos termos do art. 28º da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, estava o Governo autorizado a sujeitar metade das ditas gratificações, re-

cebidas pelos empregados por conta de outrem, no exercício das suas actividades, ainda que não directamente recebidas da sua entidade patronal, pelo que aquele preceito normativo situa-se no âmbito dos limites da autorização daquela Lei.

Estando as gratificações mencionadas sujeitas à norma de incidência referida de Imposto Profissional estavam tais trabalhadores sujeitos à obrigação acessória de apresentação da respectiva declaração de rendimentos.

Do exposto resulta que improcedem todas as conclusões do presente recurso.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso confirmando o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *António Pimpão* (Relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Jurisdição administrativa e fiscal. Competência dos tribunais tributários. Competência dos tribunais administrativos. Acção emergente de relação jurídica fiscal. Acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo. Pedido de condenação no pagamento de uma quantia. Enriquecimento sem causa. Processo de impugnação judicial. Impugnação de decisões interlocutórias.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A norma do art. 172.º do Código de Processo Tributário, que estabelece a impugnação dos despachos interlocutórios só pode ser feita no recurso interposto da decisão final, tem de ser interpretada restritivamente, por forma a permitir recurso autónomo de decisões cuja impugnação na decisão final não tem qualquer utilidade.

2 — Fora desses casos, não é possível interpor recurso autónomo dessas decisões, que não transitam em julgado antes do termo do prazo para interposição de recurso da decisão final, podendo o interessado, nas alegações do recurso da decisão final, atacar a decisão interlocutória, mesmo que dela tenha sido notificado e não a tenha impugnado no prazo normal de interposição de recurso.

3 — Sendo formulado um pedido de condenação com fundamento em enriquecimento sem causa e sendo a ele que cabe formular o pedido e indicar a causa de pedir em que ele se baseia [arts. 273.º e 467.º, n.º 1, alíneas c) e d), do C.P.C.), não pode o Tribunal «interpretar» a petição inicial por forma a entender que aquele veio pro-

por uma acção para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária.

4 — Estando constitucionalmente reconhecido, a partir da revisão constitucional de 1989, o direito dos administrados à obtenção de uma tutela dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos (art. 268.º, n.º 5, da C.R.P., na redacção de 1989), as normas que prevêem a possibilidade de uso da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo devem ser interpretadas como admitindo a forma de reconhecimento que seja adequada a assegurar tal tutela, que poderá ser a condenação e não a mera declaração da existência do direito ou interesse.

5 — A apreciação de um pedido de condenação de um município no pagamento de uma quantia, com fundamento em enriquecimento sem causa gerado por uma relação jurídica fiscal, por alegado pagamento indevido, não envolve apenas (e poderá não envolver sequer) a apreciação da legalidade da cobrança da quantia paga, exigindo-se, primacialmente, que seja tomada posição sobre a verificação dos requisitos do enriquecimento sem causa, previstos na lei civil.

6 — Os tribunais administrativos e fiscais, à face da Constituição, integram uma mesma categoria de tribunais [art. 209.º, n.º 1, alínea b), na redacção actual e art. 211.º n.º 1, alínea b), nas redacções de 1989 e 1992], devendo entender-se a unitária atribuição de competência àqueles que é feita no n.º 3 do mesmo art. 214.º como feita, globalmente, àquela categoria de tribunais.

7 — Em matéria de acções, o contencioso tributário apenas engloba as acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

8 — O conhecimento de todas as outras acções que se inserem na competência constitucionalmente atribuída aos tribunais administrativos e fiscais, sejam ou não emergentes de uma relação jurídica fiscal, cabe, em primeiro grau de jurisdição, aos tribunais administrativos de círculo.

9 — Uma acção emergente de uma relação jurídica tributária em que é formulado um pedido de condenação da Administração com fundamento em enriquecimento sem causa não visa o reconhecimento de qualquer direito ou interesse legítimo em matéria tributária, pelo que o tribunal para dela conhecer é o tribunal administrativo de círculo.

Recurso nº 23 280. Recorrente: Manuela M. Braga dos Santos O. M. Madureira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: o Exmº Conº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — MANUELA MARIA BRAGA DOS SANTOS OLIVEIRA DE MATOS MADUREIRA, residente em Lisboa, propôs no Tribunal Administrativo de Círculo de Lisboa uma acção contra o Município de Lisboa visando obter a condenação deste a pagar-lhe a importância

de 742.500$00, acrescida de juros, à taxa legal, desde a citação até efectivo pagamento.

Como fundamento de tal pedido, a A. invoca, em suma, o seguinte:

Ter pago àquele Município a referida quantia, posta a pagamento por este na sequência de um pedido de ampliação de uma moradia onde a A. reside, pagamento esse que fez na convicção de que era obrigatório;

Ter apurado depois de tal quantia foi posta a pagamento na sequência de uma informação camarária em que se declara que o processo de construção a que deu origem o seu pedido de ampliação estava sujeito ao pagamento de taxa urbanística, mas ter vindo a saber que ela não é exigível em situações do tipo da do seu pedido, que não se enquadra no n.º 2 do art. 2.º do Regulamento sobre a Taxa pela Realização de Infra-estruturas Urbanísticas, aprovado pelo Edital n.º 269/91, de 20 de Dezembro;

Nestas circunstâncias, tendo a A. pago ao R. uma importância que não lhe era devida, tal importância deve ser-lhe restituída, em conformidade com o preceituado no art. 476.º, n.º 1, do Código Civil.

O Tribunal Administrativo de Círculo de Lisboa indeferiu liminarmente a petição inicial, por entender que a A. pretende, sob a capa de pedido de restituição fundado em enriquecimento sem causa, discutir a legalidade da liquidação da taxa municipal pela realização de infra-estruturas urbanísticas, matéria esta para cujo conhecimento se considerou incompetente, cabendo a respectiva competência ao contencioso fiscal.

Inconformada com esta decisão, a A. interpôs recurso para a Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo que veio a negar provimento ao recurso.

Na sequência desta decisão, a A. requereu a remessa do processo aos tribunais tributários.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, na sequência de uma arguição pela A. de nulidade relativa à distribuição do processo como impugnação judicial veio a decidir o processo deveria ser distribuído como «acção para reconhecimento de um direito ou interesse», decisão esta que foi notificada a todos os sujeitos processuais e não foi impugnada autonomamente.

Em seguida, foi proferida decisão em que se rejeitou «a presente acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária», por manifesta ilegalidade na sua interposição, derivada da existência de meios de impugnação contenciosa da decisão camarária de liquidação da referida taxa.

Inconformada com esta decisão, a A. interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

a) O que está em causa, nos presentes autos é, única e exclusivamente, uma acção contra o Município de Lisboa, com base no instituto do enriquecimento sem causa;

b) Esta acção foi transferida para o contencioso tributário, não por iniciativa da Recorrente — que a fez distribuir, correctamente, pelos tribunais administrativos —, mas por um acórdão desinspirado do S.T.A. (Contencioso Administrativo);

c) Para fugir a essa aparente dificuldade, o Exmo. Juiz "a quo" procedeu à conversão dessa acção administrativa com outra acção (Tributária), e, declarando-se competente, julgou a acção improcedente;

d) Assim, a douta decisão recorrida cometeu dois erros enormes, a saber:

1. Ao negar qualquer relevância ao instituto do enriquecimento sem causa, violou o disposto nos arts 475º a 482º do Código Civil;

2. Ao julgar-se competente, em razão da matéria, para julgar os presentes autos, violou o disposto nos arts 51º n.º 1 h), do Decreto Lei n.º 129/84, de 27 de Abril, e arts 71º e 72º do Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Junho;

e) Em consequência, deve ser revogada a sentença recorrida, e tirar-se acórdão no qual se declare que:

"O foro fiscal é incompetente, em razão da matéria, para conhecer da acção em que um particular demande um Município com base no instituto do enriquecimento sem causa".

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública apresentou contra-alegações, defendendo o não provimento do recurso.

O Meritíssimo juiz, em despacho de sustentação, manteve a posição assumida na decisão recorrida, afirmando, designadamente, que a solução adoptada é correcta em face da decisão tomada sobre a passagem do processo à categoria de acção para reconhecimento de um direito, que não foi impugnada.

A Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso por, em suma, estar em causa a legalidade da liquidação da taxa referida, para cuja apreciação é competente o Tribunal Tributário de 1.ª Instância e por a decisão sobre a passagem do processo à categoria de acção para reconhecimento de um direito não ter sido impugnada.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) Em 03/07/1992 a Autora requereu licença à Câmara Municipal de Lisboa (CML) para ampliação da moradia onde reside, sita na Rua 22, n.º 27, Bairro da Encarnação, em Lisboa, que originou o processo camarário n.º 1966/OB/92 — cfr. fls. 8 e 9 e proc. junto por linha;

b) Tal processo foi deferido em 16/04/1993 — cfr. fl. 1 do proc. junto por linha;

c) Através da informação n.º 530/DP, constante a As. 91 e 92 do proc. 1966/OB/92, de 28/04/1993, foi efectuado o cálculo da taxa urbanística (art. 4º do Regulamento sobre a taxa pela realização de Infra-estruturas urbanísticas), de esc. 742 500$00 — cfr. Rs. 13 a 16;

d) A informação a que se alude em c) que antecede mereceu despacho de "Concordo" do Director Municipal de Finanças da CML, proferido em 07/05/1993, que condicionou a emissão da licença ao pagamento daquela taxa — cfr. fl. 91 do proc. junto por linha;

e) Em 04/06/1993 a CML informa a Autora que se encontrava a pagamento a guia n.º 1771, no montante de esc. 742 S00$00 — cfr. Rs. 9 e 10;

f) A Autora pagou essa importância no mesmo dia — cfr. fl. 12.

3 — Nas alegações de recurso e respectivas conclusões, a recorrente censura ao tribunal recorrido ter convertido a acção que propôs, fundada em enriquecimento sem causa, em acção para reconhecimento de um direito de natureza tributária, negar relevância ao instituto do enriquecimento sem causa e ter-se julgado competente para julgar os presentes autos, pretendendo que se declare a incompetência em razão da matéria dos tribunais fiscais para o conhecimento da acção que propôs.

4 — Antes de mais, importa esclarecer a questão da conversão do processo em acção para reconhecimento de um direito, decidida no despacho de fls. 100 e verso.

Embora este despacho tenha sido notificado a todos os sujeitos processuais e não tenha sido impugnado autonomamente, esta questão não pode considerar-se definitivamente decidida.

Na verdade, quer o processo fosse de impugnação judicial, como inicialmente foi distribuído no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, quer fosse urna acção para reconhecimento de um direito, sempre lhe seria aplicável o disposto no art. 172.º do C.P.T. (nesta última hipótese, por remissão feita no n.º 3 do art. 165.º do mesmo Código).

Neste art. 172.º, sob a epígrafe *«Recursos dos despachos interlocutórios na impugnação» estabelece-se que «os despachos proferidos nos processos de impugnação só poderão ser impugnados no recurso interposto da decisão final».*

Desta norma do art. 172.º conclui-se, inquestionavelmente, que a produção de alegações relativas a impugnação dos despachos interlocutórios só tem lugar com as do recurso da decisão final ([1]).

Mas, apesar dos termos em que está redigida esta disposição, já tem sido aventado que, para impugnar os despachos interlocutórios, tem de ser apresentado um requerimento de interposição de recurso em prazo iniciado com a notificação do despacho interlocutório que se pretende impugnar, não bastando, para tal, que, juntamente com o recurso da decisão final, sejam atacadas as decisões contidas no despacho ou despachos interlocutórios antes daquela referidos ([2]).

A letra desta disposição aponta manifestamente no sentido de não haver possibilidade de interposição de recurso autónomo desses despachos e de o recurso dos mesmos só se poder fazer no recurso interposto da decisão final.

Com efeito, se aqueles despachos *«só poderão ser impugnados no recurso interposto da decisão final»,* deverá concluir-se que não podem ser impugnados em recurso interposto deles mesmos e, sendo assim, não se justificaria apresentar um requerimento de interposição relativo aos mesmos, pelo menos antes do momento em que há possibilidade de recurso da decisão final ([3]).

As razões invocadas pelos Autores indicados em abono da posição defendida, baseada em argumentos retirados do C.P.C., na redacção anterior à reforma de 1995/1996, eram as seguintes:

Se não se entendesse que o interessado tem de manifestar a intenção de recorrer, no prazo legal após a notificação da decisão (art. 685.º do C.P.C.), sob pena de ela transitar em julgado, «até se poderia dar o caso de vir a perder o direito de recorrer de tal decisão, por aceitação tácita da mesma, decorrente da prática de qualquer facto inequivocamente incompatível com a vontade de recorrer (n.º 3 do art. 681.º do citado Código)»;

([1]) Segue-se de perto, na exposição que segue, o que se refere em *Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal,* páginas 88-91.

([2]) Esta posição é defendida por ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, em *Código de Processo Tributário comentado e anotado,* 3.ª edição, página 382.

([3]) Esta solução legal não poderá deixar de ter uma interpretação restritiva, pelo menos nos casos em que a impugnação da decisão interlocutória na decisão final retiraria qualquer utilidade prática ao recurso, de que é exemplo paradigmático o despacho que ordene a suspensão da instância.

A necessidade de interpretação restritiva, porém, não afecta a discussão da questão, pois a restrição impõe-se qualquer que seja a interpretação que se adopte sobre a necessidade de apresentação de requerimento de interposição de recurso em prazo a contar da notificação do despacho interlocutório, uma vez que, também se se exigir a apresentação de requerimento os recursos de decisões que exijam subida imediata como condição de manutenção da sua utilidade, não poderão deixar de ser retirados do campo de aplicação daquele art. 172.º

Se o legislador pretendesse que não tinha de haver *requerimento* de interposição do recurso, teria dito expressamente que desses despachos não havia recurso, não se limitando a aludir à sua «impugnação» (na 1.ª edição desta obra, página 336, acrescentava-se que sendo isso que fez no art. 511.º, n.º 5, do C.P.C., na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, em que se referia, relativamente às decisões sobre reclamações da especificação e questionário, que «... do despacho que sobre elas for proferido não há recurso, embora a solução do despacho possa ser impugnada no recurso que se interpuser da decisão final»).

Quanto ao primeiro argumento, não se vislumbra qualquer inconveniente em considerar que o interessado perdeu o direito de recorrer, se, inequivocamente, se pode concluir de factos por ele praticados que aceitou a decisão de que teria pretendido recorrer. As normas dos n.os 2 e 3 do art. 681.º do C.P.C. são corolário do princípio dispositivo, que impõe o respeito pela vontade das partes e, por isso, a sua razão de ser tem perfeita validade em todos os casos em que se revelar a intenção de aceitação do acto judicial susceptível de impugnação. Se, antes do momento em que a parte pode interpor o recurso, já se pode concluir que ela aceitou o acto impugnado, não será chocante concluir pela perda do direito de recorrer, que a parte não podia concretizar, por não ter ocorrido o facto que permitia a sua concretização — a prolação da decisão final —, mas que já detinha potencial e condicionalmente. Aliás, a própria renúncia ao recurso apenas por uma das partes apenas é ineficaz quando é antecipada. em relação à prolação da decisão ([4]) e não quando é antecipada em relação ao momento em que pode ser interposto o recurso. Por isso, não há qualquer obstáculo lógico ou legal a que se entenda que a parte aceitou a decisão recorrida antes do momento em que poderia interpor recurso dela.

No que concerne ao segundo argumento invocado, deve começar por dizer-se que tem valor reduzido, como elemento revelador da intenção legislativa, a comparação do teor literal das fórmulas utilizadas em preceitos de diplomas distintos, elaborados sem proximidade temporal, por pessoas diferentes. Para além disso, mesmo que se aceitasse a razoabilidade e eficácia de tal comparação, parece que não pode atribuir-se valor apreciável a este argumento, pelo facto de a fórmula utilizada no artigo 172.º do C.P.T. ter proximidade com a utilizada na parte final do n.º 4 do art. 687.º do C.P.C., em que se refere que *«a decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie ou determine o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior, e as partes só a podem impugnar nas suas alegações»,* fórmula esta que tem sido entendida como reveladora da impossibilidade de interposição de recurso autónomo da decisão referida ([5]).

Com a redacção dada pelo citado Decreto-Lei n.º 329-A/95 ao art. 511.º do C.P.C., desapareceu todo o valor do argumento referido, pois suprimiu-se aquele n.º 5, sendo o mesmo substituído pelo n.º 3, em que, sem perceptível intenção de alteração do regime legal, se refere que *«o despacho proferido sobre as reclamações apenas pode ser impugnado no recurso interposto da decisão final»,* fórmula esta praticamente idêntica à do art. 172.º do C.P.T.

Por outro lado, uma comparação mais adequada que a referida, por ser efectuada com uma norma do mesmo diploma, é a que se pode fazer com o art. 225.º do C.P.T., que prevê a tramitação dos

([4]) Neste sentido, pode ver-se ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado,* volume V. página 277.

([5]) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8-5-96, proferido no recurso n.º 20164.

recursos de despachos interlocutórios em processo de contra-ordenações fiscais não aduaneiras. Nesta disposição estabelece-se que esses despachos *«são susceptíveis de recurso, a interpor, no prazo de cinco dias, mediante requerimento contendo as respectivas alegações e conclusões, o qual subirá nos próprios autos com o recurso do despacho ou sentença final».* É patente a diferença de redacção entre esta norma e a do art. 172.º do C.P.T., no que concerne à *possibilidade de recurso autónomo e a necessidade de ele ser interposto* em prazo a contar da decisão. Perante esta norma do art. 225.º, que contém uma fórmula perfeitamente explicita e inequívoca quanto à necessidade de interposição de recurso autónomo da decisão interlocutória, parece ser difícil aceitar que um legislador que se tem de presumir ter exprimido o seu pensamento em termos adequados (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil), fosse utilizar no art. 172.º uma fórmula absolutamente distinta e potencialmente enganadora para expressar precisamente a mesma intenção legislativa.

Aliás, não se poderá olvidar, na análise desta disposição, que não é sequer obrigatória a intervenção de advogado em grande parte dos processos que correm termos em 1.ª instância (art. 7.º, n.º 1, do C.P.T.), pelo que se deverá presumir que o legislador utilizou fórmulas suficientemente explícitas para serem adequadamente compreendidas por pessoas não possuidoras de conhecimentos jurídicos especiais.

Por isso, não poderá deixar de concluir-se que se prescindiu, efectivamente, da apresentação de requerimento autónomo relativo à interposição de recurso de despachos interlocutórios, admitindo-se que os interessados, se e quando interpuserem recurso da decisão final, possam, nas respectivas alegações, atacar as decisões interlocutórias de que discordem e ainda tiverem interesse em atacar.

Nota-se, por outro lado, de uma solução legislativa manifestamente acertada, pois a apresentação de requerimento autónomo de interposição de recurso sem subida imediata do mesmo e sem apresentação de alegações não teria qualquer interesse prático e teria os inconvenientes que a interposição de qualquer recurso tem no desenrolar do processo.

Assim, no caso dos autos, pelo facto de não ter sido impugnado o referido despacho interlocutório que determinou a conversão do processo de impugnação judicial em acção para reconhecimento de um direito, a recorrente não está impossibilitada de discutir no presente recurso a solução aí adoptada.

5 — No caso, a recorrente insiste no presente recurso em que propôs uma acção com fundamento em enriquecimento sem causa, o que é evidente à face da petição inicial, em que expressamente se pede a restituição da importância que pagou *«nos exactos termos do disposto no art. 476.º, n.º 1 do Código Civil»,* norma esta que, no âmbito do instituto do enriquecimento sem causa, prevê a possibilidade de ser repetido o que for prestado com intenção de cumprir uma obrigação que não exista no momento da prestação.

Por outro lado, os factos de que a A. faz depender o direito que invoca estão em consonância com a hipótese dessa disposição, pois refere-se que foi paga a importância cuja restituição se pede na convicção de que esse pagamento era obrigatório (art. 4.º da petição inicial), mas tal obrigatoriedade não existia (arts. 5.º, 6.º, 7.º e 8.º).

Para além disso, o pedido formulado é o de condenação do R. a pagar-lhe a importância que entende ter pago indevidamente, acrescida de juros, pedido este que se compagina com a causa de pedir invocada.

Finalmente, a acção é dirigida contra o município de Lisboa e não contra qualquer autoridade, como deve acontecer nas acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo (arts. 70.º, n.º 1, da L.P.T.A. e 165.º, n.º 3, do C.P.T.).

Por isso, tem de concluir-se que o que a recorrente propôs foi uma acção de condenação com fundamento em enriquecimento sem causa, dirigida contra o município de Lisboa.

Sendo aquele pedido de condenação o formulado pelo A. e sendo a ele que cabe formular o pedido e indicar a causa de pedir em que ele se baseia [arts. 273.ºe 467.º, n.º 1, alíneas c) e d), do C.P.C.], não poderá o Tribunal «interpretar» a petição inicial por forma a entender que aquele veio *«propor uma acção para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária»,* pois o A. nem formulou um mero pedido de reconhecimento de um direito ou interesse legitimo, mas sim um pedido de condenação, nem invoca como seu fundamento qualquer norma tributária, mas sim uma norma de um instituto de direito civil.

É certo que a formulação de um pedido de condenação não seria obstáculo ao enquadramento da pretensão da A. nessa espécie de acção, pois, estando constitucionalmente reconhecido, a partir da revisão constitucional de 1989, o direito dos administrados à obtenção de uma tutela dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos (art. 268.º, n.º 5, da C.R.P., na redacção de 1989), as normas que prevêem a possibilidade de uso da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo devem ser interpretadas como admitindo a forma de reconhecimento que seja adequada a assegurar tal tutela, que poderá ser a condenação e não a mera declaração da existência do direito ou interesse ([6]).

Por isso, não porque a A. tivesse formulado um mero pedido de reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, mas porque o pedido de condenação, que efectivamente foi o que formulou, não obsta ao englobamento da acção proposta na espécie das acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, não haveria obstáculo, por esse facto, a que se seguissem os termos deste meio contencioso (arts. 199.º, n.º 1, e 474.º, n.º 3, do C.P.C., na redacção anterior à reforma de 1995/96).

Mas haveria obstáculo a tal convolação da petição de acção de condenação em acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo originado pela natureza da entidade contra quem a acção foi dirigida, pois nas acções deste último tipo a legitimidade passiva cabe à entidade que deveria decidir o pedido e não à própria pessoa colectiva.

De qualquer forma, a eventual incorrecção da forma de processo escolhida pela A. para formular a sua pretensão, que poderia justificar a absolvição da instância, não releva para efeitos da questão prévia da competência que tem de ser aferida pela própria acção que a A. propôs e não pela acção que deveria ter proposta, no entendimento do Tribunal.

A questão da competência, como questão prévia que é em relação a todas as outras (art. 3.º da L.P.T.A.), tem de ser decidida abstraindo da posição que o tribunal adoptaria se, já julgado competente, tiver de apreciar outras questões, como a verificação de outros pressupostos processuais ou a correcção da forma de processo utilizada.

Com efeito, sem estar decidida a sua competência, cuja fixação é absolutamente prioritária, o tribunal não pode antecipar a sua po-

---

([6]) Neste sentido, pode ver-se RUI MEDEIROS, *Estrutura e âmbito da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido,* em *Revista de Direito e Estudos Sociais,* ano XXXI, páginas 45-46.

sição sobre a solução de quaisquer outras questões jurídicas, pois decidir qual é a solução de quaisquer outras questões é matéria cujo conhecimento cabe apenas ao tribunal que previamente tiver sido julgado competente.

Assim, a questão da competência em razão da matéria, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo das soluções de direito que o tribunal tomaria, se for ou fosse competente, sobre outras questões.

Por isso, e tendo como pressuposto que a A propôs uma acção de condenação contra o município de Lisboa, como propôs, e não uma acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo contra o seu órgão executivo, que, eventualmente, poderá considerar-se que deveria ter sido proposta, que haverá que apreciar a questão da competência.

Por outro lado, a entrar-se em linha de conta com o que o tribunal vai ter de apreciar para apreciar a pretensão da A., como fez a Secção do Contencioso Administrativo no douto acórdão de fls. 47-51, em que declarou a sua incompetência, terá de constatar-se que, no caso dos autos, perante tal pedido e tal causa de pedir, o Tribunal, para se pronunciar favoravelmente em relação à pretensão da A. não terá apenas (e poderá não ter sequer) de apreciar a questão jurídica, de natureza fiscal, de saber se a taxa referida era devida à face das leis tributárias.

Na verdade, tratando-se de um pedido fundado em enriquecimento sem causa, o Tribunal, para condenar o R. no pagamento da quantia indicada e nos juros pedidos, terá de apreciar se se verificam os pressupostos do enriquecimento sem causa, designadamente se a obrigação cumprida existia ou não, juridicamente, no momento em que foi efectuada a prestação (e a obrigação podia existir, mesmo que as leis tributárias referidas não a permitissem, por ter sido definida em acto administrativo consolidado na ordem jurídica), se a medida da restituição deve ou não ser a indicada pela A., à face das normas de direito civil (arts. 479.º e 480.º do Código Civil), e se não se verifica qualquer das situações em que é afastado o direito à restituição por enriquecimento indicadas no art. 474.º do mesmo Código (designadamente, a lei facultar ao empobrecido outro meio de obter a restituição, negar tal direito ou atribuir outros efeitos ao enriquecimento).

Isto é, perante a causa de pedir e pedido colocados na acção, o que o Tribunal terá de apreciar, como questões principais, é se se verificam os pressupostos de a lei civil faz depender a restituição com base em enriquecimento sem causa e, na hipótese afirmativa, se essa lei civil permite a condenação do R. no pagamento da quantia pedida e juros.

A questão, de natureza fiscal, de saber se as leis tributárias permitiam ao Município de Lisboa a cobrança da quantia referida pela A., a ter de ser apreciada, será sempre uma questão prejudicial em relação às questões principais de natureza civil que são o objecto directo da acção, à face da causa de pedir e do pedido formulados.

E, como se infere do que se referiu, poderá mesmo nem ter de vir a ser apreciada tal questão fiscal, se for de entender que existia juridicamente a obrigação no momento em que foi efectuada a prestação ou que existia outro meio para a A. obter o que pretende.

Por aqui se vê, assim, que o objecto da acção, à face da causa de pedir invocada, não se reconduz à apreciação de uma questão tributária, designadamente não podendo, em qualquer caso, limitar-se a tal âmbito.

6 — É a esta luz que deve ser apreciada questão da competência em razão da matéria que é objecto imediato do presente recurso.

Embora esta questão tenha sido decidida pelo douto acórdão da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo que consta de fls. 47 a 51, no sentido da competência dos tribunais fiscais para o conhecimento da acção e essa decisão tenha transitado em julgado, os tribunais fiscais não estão vinculados por tal decisão, como resulta do preceituado nos arts. 106.º e 107.º do C.P.C.

7 — A competência dos tribunais administrativos e fiscais é genericamente definida no n.º 3 do art. 212.º da Constituição da República Portuguesa (era. 214.º, n.º 3, nas redacções de 1989 e 1992), em que se estabelece que *«compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais»*.

No caso dos autos, a pretensão formulada pela A. tem origem na exigência que lhe foi feita pela Câmara Municipal de Lisboa de pagamento de uma quantia como condição da obtenção de uma licença de construção.

Tratando-se de uma exigência de uma prestação pecuniária definitiva, estabelecida normativamente, a favor de uma entidade que desempenha funções públicas, para satisfação de fins públicos, sem carácter de sanção está-se perante uma relação de natureza tributária ou fiscal (7), o que não é questionado no presente recurso.

A competência dos tribunais administrativos e fiscais, à face daquela norma constitucional, abrange os litígios que *emergem* das relações administrativas e fiscais (e não apenas os que se incluem *no seu âmbito,* como se refere no art. 3.º do E.T.A.F.).

A referida norma constitucional, fazendo uso de uma expressão distinta da utilizada no E.T.A.F., com um teor literal mais abrangente do que esta, deverá ser interpretada com um alcance distinto do que a esta era atribuído, já que aquele art. 3.º, como norma genérica de definição da competência dos tribunais administrativos e fiscais, foi, forçosamente, uma fonte daquela norma constitucional e não se compreenderia que fosse efectuada uma alteração importante de texto, sem reflexos numa mudança de significação.

Por outro lado, tem de pressupor-se, pelo própria importância do diploma, que as expressões utilizadas na redacção da Constituição são adequadas e rigorosas. O significado natural da expressão *«emergir»* é o de «resultar» ou «advir», pelo que, contrapondo aquele texto à expressão *«no âmbito»* utilizada no art. 3.º do E.T.A.F., deverá concluir-se que a competência daqueles tribunais pode estender-se a litígios que não se desenvolvem apenas *no âmbito* das relações administrativas e fiscais, mas que são *um resultado* ou *uma consequência* dessas relações.

Assim, deverá concluir-se que a revisão constitucional de 1989 introduziu uma extensão da competência dos tribunais administrativos e fiscais, prevista no E.T.A.F., estendendo-a aos litígios que, embora não se desenvolvam no âmbito das relações administrativas e fiscais, reguladas por normas de direito administrativo ou fiscal, resultam dessas relações.

O litígio que é objecto deste processo, apesar de exigir a aplicação de normas de direito civil, é directamente resultante da relação jurídica tributária estabelecida entre a Câmara Municipal de Lisboa e a A.,

(7) Sobre o conceito de tributo, podem ver-se, entre outros Autores, DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, em *Direito Tributário,* página 21, e NUNO SÁ GOMES, Manual de *Direito Fiscal,* volume I, página 59.

que, na tese desta, conduziu a que fosse efectuado um pagamento indevido.

Por isso, à face daquela norma constitucional, o litígio que é objecto do processo insere-se na competência dos tribunais administrativos e fiscais e não dos tribunais judiciais.

Trata-se, também aqui, de um ponto que não é questionado pela recorrente.

Sendo assim, afastada a hipótese de atribuição de competência aos tribunais cíveis, a questão da competência que importa resolver reconduz-se a saber se a competência para o conhecimento da acção proposta pela A. cabe aos tribunais administrativos ou aos tribunais fiscais.

8 — Os tribunais administrativos e fiscais, à face da Constituição, integram uma mesma categoria de tribunais [art. 209.º, n.º 1, alínea b), na redacção actual e art. 211.º n.º 1, alínea b), nas redacções de 1989 e 1992], tendo um órgão superior da hierarquia comum (art. 214.º, n.º 1).

Neste contexto, a unitária atribuição de competência, feita no n.º 3 do mesmo art. 214.º, aos tribunais administrativos e fiscais para o conhecimento dos litígios emergentes das relações administrativas e fiscais deve ser interpretada como feita, globalmente, àquela unitária categoria de tribunais e não como consistindo uma dupla atribuição de competência, aos tribunais administrativos, por um lado, para o conhecimento dos litígios emergentes das relações administrativas e aos tribunais fiscais, por outro, para o conhecimento dos emergentes das relações fiscais.

É esse o sentido que mais linear e naturalmente decorre do texto constitucional e que, por isso, na falta de razões que imponham interpretação diferente, deverá ser o adoptado, no pressuposto de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil).

Aliás, o entendimento dos tribunais administrativos e fiscais como integrando uma única jurisdição era assumido explicitamente no E.T.A.F., em que se fazem várias referências à *«jurisdição»* ([8]) administrativa e fiscal ([9]).

9 — Sendo assim, será a nível da repartição da competência entre tribunais administrativos e fiscais estabelecida na lei ordinária que haverá que apreciar a questão colocada no recurso.

Na redacção inicial do E.T.A.F., a competência para o conhecimento de acções, no âmbito do contencioso administrativo e fiscal, era atribuída, em primeiro grau de jurisdição, exclusivamente aos tribunais administrativos de círculo [arts. 51.º, n.º 1, alíneas f), g), h) e j), 62.º e 68.º], abrangendo-se, por isso, «na competência destes tribunais as acções sobre questões fiscais ou emergentes das relações jurídicas fiscais».

Na verdade, embora no n.º 3 do referido art. 51.º se excluíssem da competência dos tribunais administrativos de círculo as *«matérias respeitantes ao contencioso fiscal»,* nas normas deste contencioso não se previa qualquer competência para o conhecimento de acções de qualquer tipo e, por isso, em matéria de acções, não se verificando esta excepção, valiam as referidas normas atributivas de competência aos tribunais administrativos de círculo.

Com o Código de Processo Tributário, introduziram-se no contencioso fiscal as acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária [arts. 118.º, n.º 1, alínea f), e 165.º], com o que se restringiu a competência dos tribunais administrativos de círculo para este tipo de acções ([10]).

([8]) No singular.

([9]) Arts. 1.º, 2.º e 4.º

Por isso, no momento em que foi proposta a presente acção, não existia qualquer norma que atribuísse competência aos tribunais fiscais para o conhecimento de acções emergentes de relações jurídicas fiscais em que não estivesse em causa o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

No caso dos autos, pelo que já atrás se disse, não se está perante uma acção deste tipo.

Não porque esteja em causa um pedido de condenação, pois deve entender-se que as acções desse tipo admitem um pedido desse tipo quando tal for a forma de tutelar (ver reconhecido com efeitos práticos) o direito que se pretende fazer valer, mas porque não está em causa o reconhecimento de qualquer direito em matéria tributária.

Na verdade, como direitos em matéria tributária devem entender-se apenas aqueles que têm fundamento em leis tributárias e não aqueles, em que se inclui o dos autos, que são assegurados exclusivamente por normas de direito civil e podem, nem sequer a título prejudicial, ter a ver com normas de direito tributário.

10 — Este regime legal, que era o vigente após a entrada em vigor do Código de Processo Tributário e que vigorava à data da propositura da presente acção não foi ulteriormente modificado, na sua essência, designadamente pela reforma operada pela Lei n.º 49/96 e pelo Decreto-Lei n.º 229/96.

Na verdade, nesta matéria, a novidade traduziu-se na inclusão no art. 62.º do E.T.A.F., de uma alínea m), em que se prevê as *«acções para reconhecimento de direitos e interesses legalmente protegidos em matéria fiscal»,* como fazendo parte da competência dos tribunais tributários de 1.ª instância.

Para além de esta expressão ter um significado idêntico à utilizada no art. 165.º do Código de Processo Tributário ([11]), a nova redacção, introduzida em diploma cuja constitucionalidade orgânica é inquestionável, vem acabar com as dúvidas que se podiam levantar à validade constitucional da atribuição de competência aos tribunais tributários feita no Código de Processo Tributário para o conhecimento de acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

11 — Tendo a presente acção por objecto um litígio emergente de uma relação administrativa fiscal, o seu conhecimento é atribuído, por força da Constituição, à jurisdição administrativa e fiscal, globalmente considerada, como se disse.

O E.T.A.F. atribui aos tribunais administrativos de círculo competência para o conhecimento das acções para reconhecimento de direito ou interesse legalmente protegido [alínea f), do n.º 1 do art. 51.º].

Em face do n.º 3 deste mesmo art. 51.º, em que se estabelece que a competência atribuída nos números anteriores não abrange

([10]) Podem suscitar-se dúvidas sobre a constitucionalidade orgânica desta alteração de competência dos tribunais administrativos e fiscais, uma vez que se está perante matéria inserida na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [art. 168.º, n.º 1, alínea q), da C.R.P., na redacção de 1989] e a lei de autorização legislativa em que se baseou o Governo para aprovar o Código de Processo Tributário (Lei n.º 37/90, de 10 de Agosto) não conter qualquer disposição expressa que permitisse uma alteração da competência dos tribunais.

Trata-se, porém, de questão cuja solução não tem reflexos na decisão do presente processo, pelo adiante se dirá, não sendo, consequentemente, oportuno apreciá-la aqui.

([11]) *«Matéria tributária»* e *«matéria fiscal»* são expressões usadas indiferentemente, com o mesmo alcance, pela nossa doutrina, como pode ver-se pelos seguintes Autores:

ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal,* I, páginas 19-21;

DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, em *Direito Tributário,* página 21;

NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal,* 1995, volume I, página 17;

ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios do Direito Fiscal,* I, 3.ª edição, páginas 17-18; e

SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal,* 7.ª edição, páginas 22-26.

as matérias respeitantes ao contencioso fiscal, deve concluir-se que se englobam no contencioso administrativo todas as matérias que estão constitucionalmente atribuídas à jurisdição administrativa e fiscal, globalmente considerada de forma unitária, que não se enquadrem no contencioso fiscal.

No caso, não havendo no contencioso fiscal qualquer tipo de acção que tenha por objecto a apreciação de pedidos de condenação baseados em institutos e regras de direito civil, a competência para a presente acção caberá aos tribunais administrativos de círculo, nos termos da alínea f) do n.º 1 do art. 51.º que prevê a competência destes tribunais para o conhecimento das acções para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matérias não fiscais ou fiscais aduaneiras ([12]).

Do exposto se conclui que será o Tribunal Administrativo de Círculo de Lisboa o tribunal competente para conhecer, em primeiro grau de jurisdição da acção proposta.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso em revogar o despacho de fls. 100 e verso, impugnado no recurso interposto da decisão final. e a sentença de fls. 102-104, em declarar a incompetência do tribunal tributário em razão da matéria, para o conhecimento da acção e em considerar competente para o seu conhecimento o Tribunal Administrativo de Círculo de Lisboa.

Sem custas, neste Supremo Tribunal Administrativo e no Tribunal Tributário de 1.ª Instância.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Gorjetas. Tributação em IRS.

Doutrina que dimana da decisão:

O artº 2º, nº 3, al. h), do Código do IRS não é inconstitucional, na parte em que manda tributar as gorjetas auferidas pelos profissionais de banca dos casinos, pois não organicamente inconstitucional nem viola o princípio da igualdade tributária.

Recurso n.º 23 322. Recorrente: Vítor Manuel da Avó Camilo; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Cons.º Dr. Almeida Lopes.

([12]) Será este o tipo de acção, em face do entendimento que atrás se referiu sobre o âmbito das acções deste tipo, que deve abranger a possibilidade de condenação da Administração, quando ela for a forma adequada para tutela do direito que se quer ver reconhecido.

De qualquer forma, se assim não se entendesse, a competência para o conhecimento da acção sempre caberia aos tribunais administrativos de círculo por força da alínea j) do n.º 1 do art. 51.º, em que se prevê uma competência residual dos tribunais administrativos de círculo para o conhecimento das acções pertencentes ao contencioso administrativo para que não seja competente outro tribunal.

1º Relatório.

Com fundamento em inconstitucionalidade da al. h), do nº 3, do artº 2º do CIRS, por violação do princípio da igualdade tributária, em dúvida quanto à fixação do *quantum* da matéria tributável com base em critérios indiciários e na sua falta de razoabilidade, bem como na inequibilidade da norma de tributação, o contribuinte VITOR MANUEL DA AVÓ CAMILO, residente na Rua 5 de Outubro, 75-2ºA, 8500 Portimão, deduziu impugnação contra a liquidação da quantia de 741.514$00 de IRS do ano de 1990.

Por sentença de fls. 64 a 81, do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, foi a impugnação julgada procedente e anulada a liquidação, com fundamento em inconstitucionalidade orgânica da norma de tributação.

Interposto recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, este, por acórdão de fls. 118 a 123, declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, por competente ser o Tribunal Central Administrativo.

Proferido o acórdão nº 497/97, do TC, publicado na II S. do DR de 10.10.97, no sentido da constitucionalidade, o Tribunal Central Administrativo proferiu o acórdão de fls. 146 a 151 a revogar a sentença da 1ª instância e a mandar que os autos aí voltassem para conhecimento das restantes questões que foram consideradas prejudicadas pelo julgamento de inconstitucionalidade.

Inconformado com este acórdão do TCA, o contribuinte recorreu para este STA, sustentando a inconstitucionalidade da norma de tributação por violação dos artºs 168º, nº 2, 103º, nº 2, 13º e 104º, nºs 1 e 3, da CRP.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o Dº PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso pelo facto de ser de manter a jurisprudência do TC fixada no acórdão nº 479/97, do TC.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se o acórdão recorrido deve ser confirmado ou reformado.

Os factos dados como provados são os constantes de fls. 148-149, pois foram fixados pelas instâncias.

2º Fundamentos.

A questão de que cumpre conhecer é a questão de (in)constitucionalidade da al. h), do nº 3, do artº 2º, do CIRS.

Diz essa regra:

Consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular, provenientes de . . . gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal.

O TC, no seu acórdão nº 497/97, 2ª Série do DR de 10.10.97, entendeu que esta norma não é organicamente inconstitucional e não viola o princípio da igualdade tributária.

O STA concorda com este julgamento da questão de (in)constitucionalidade, pelo que se entende que a 2ª conclusão das alegações do recorrente é improcedente, pois não há violação, por parte da regra acima transcrita, dos artºs 13º e 104º, nºs 1 e 3, da CRP.

Também se concorda com o julgamento da questão de (in)constitucionalidade orgânica, pois a regra legal não violou os artºs 168º nº 2, e 103º, nº 2, da CRP, pelo que também improcede a primeira conclusão do concurso.

O processo terá de voltar à 1ª instância para que esta, em obediência ao acórdão recorrido, conheça das questões que foram consideradas prejudicadas na sentença.

3º Decisão.

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

Custas pelo recorrente, com 50 % de procuradoria.

22 de Setembro de 1999. — *Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira — Ernâni Figueiredo.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Impugnação judicial. Regularização das dívidas por adesão ao regime do DL 124/96, de 10.8.

Doutrina que dimana da decisão:

A adesão ao regime de regularização de dívidas do DL. 124/96 não impede a instauração ou o prosseguimento da instância instaurada da impugnação judicial do acto tributário de que derivam os créditos fiscais por este definidos e que tendem a ser solvidos no âmbito do referido regime.

Recurso n.º 23 349. Recorrente: Couto Alves Ldª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a decisão do TT 1ª Instância de Viana do Castelo, que julgou extinta a instância por unitilidade superveniente da lide, relativamente à impugnação judicial, contra liquidação de IRC, do ano de 1991 e respectivos juros compensatórios no montante de 57.694.653$00, veio a recorrente Couto Alves, Ldª, recorrer, concluindo a sustentar que:

Com a adesão ao DL nº 124/96, de 10.08, pagando parte da liquidação, não se pode dizer que conste o reconhecimento da dívida às liquidações em apreço, nem a aceitação do acto tributário em causa ou a renúncia do seu direito a impugnar — se assim fosse, ao contribuinte será retirada «uma das suas fundamentais garantias, o direito à impugnação»;

A própria Administração Fiscal considera que a adesão ao regime do citado decreto-lei não impede o contribuinte de se manter na impugnação judicial que haja interposto, estando este reconhecimento consagrado no art. 9º, nº 3 da L.G.T.;

Teriam sido infringidas as seguintes disposições legais: art. 103º/2 da CRP, arts. 19º/d) e 23º/d), do CPT e o DL nº 124/96, de 10.08.

Não houve contra-alegação.

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que o recurso merece provimento, de acordo com a jurisprudência.

A sentença recorrida entendeu que, a questão em causa se prende com a situação de «contribuinte que paga o valor de certa liquidação — obtendo desse modo um benefício — tem o direito de a impugnar ou de ver decidida a impugnação em que discute essa liquidação». O Rte. apresentou um requerimento no sentido de regularização da dívida, ao abrigo do DL nº 124/96, de 10.08, sendo que tal facto significa que se está na «presença de dívidas por ele reconhecidas e não apenas resultantes de liquidações da responsabilidade da administração fiscal», deste modo, concluindo-se que com a adesão ao regime do citado decreto-lei, houve um reconhecimento da obrigação pelo obrigado e a perda consequente da impugnação.

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

1. A Ite. deu entrada a esta impugnação em 25.03.94;
2. Aderiu ao regime do DL 124/96, de 10.08 em 30.01.97.

Vem controvertida a impugnabilidade da liquidação tributária cuja dívida consequente foi regularizada de acordo com os preceitos do DL 124/96, de 10.8, e com os benefícios por o diploma concedidos.

Tal questão tem sido objecto de sucessivas apreciações por este tribunal, que ultimamente a julga reiteradamente no sentido da manutenção do direito de deduzir ou de prosseguir impugnação interposta pelo contribuinte que aderiu ao regime regularizador da dívida ([1]).

Não havendo razões para alterar a dita pronúncia, a mesma é de manter com os fundamentos aduzidos e inspirada nos termos do art. 705º do CPC.

Assim, com a adesão ao regime de pagamento do referido DL 124/96 não se tornou impossível ou inútil a presente lide, pelo que a instância perdura.

Termo em que se concede provimento ao recurso, se revoga a decisão recorrida para que os autos prossigam seus termos.

Sem custas.

22 de Setembro de 1999. — *Ernâni Figueiredo* (Relator). — *Benjamim Rodrigues — Alfredo Madureira.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Reclamação de créditos. Direito de retenção de promitente-comprador. Caso julgado.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O caso julgado sobre o direito de retenção do promitente-comprador não é oponível a credora hipotecária

---

([1]) Cf. entre os acórdãos mais recentes, os de 24.3.99, rec. 22 978, de 28.4.99, rec. 22 357 e de 22.6.99, rec. 23 863.

de promitente-vendedor que não teve intervenção na acção declarativa em que tal direito foi reconhecido.

II — Porém, o caso julgado não é fundamento legalmente admissível de impugnação de créditos reclamados.

III — Os artigos 442º, 3, e 75º, f), do Código Civil não afrontam os artigos 62º, 20º e 205º, 1, da Lei Fundamental.

Recurso n.º 23 434. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S. A.; Recorridos: Fazenda Pública e outros; Relator: o Ex.mo Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Caixa Geral de Depósitos recorre do acórdão da 2ª Secção do Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença de verificação e graduação de créditos proferido nestes autos pelo 1º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa.

Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1ª. O acórdão de que se recorre graduou o crédito de promitente-comprador à frente do crédito hipotecário da CGD, reconhecendo-lhe direito de retenção sobre a fracção.

2ª. A CGD impugnou a admissão de crédito, pondo em crise a sua existência bem como a garantia real invocada (direito de retenção).

3ª. A CGD, credora hipotecária, não foi demandada, nem interveio na acção de reconhecimento do crédito e do direito de retenção, pelo que a sentença não lhe é oponível para efeitos de graduação de crédito. O acórdão violou os comandos contidos nos art.º 26º do CPC.

4ª. O requerimento do credor reclamante deve ser indeferido liminarmente, por não se enquadrar nas normas do artigo 869º do CPC e por ser intempestivo, face ao disposto no art.º 329º, 1, c), do CPT.

5ª. Na data da reclamação de créditos, o credor não dispunha de título exequível por a sentença não ter transitado em julgado, pelo que devia ter feito intervir os credores da Segurança Social e a CGD.

6ª. A reclamação e graduação de créditos violaram as normas dos arts.º 869º, 1 e 2, e 865º do CPC.

7ª. Os arts.º 442º, 3, e 755º, f), do Código Civil enfermam de inconstitucionalidade formal e orgânica, violando os arts.º 62º, 20º e 205º, 1, da CRP.

8ª. O exercício do direito de retenção, no caso presente, constitui um abuso de direito, nos termos do art.º 334º do Código Civil.

Não houve contra-alegação.

O EMMP entende que deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir as quatro questões propostas pela recorrente:

a) Se a sentença declarativa de reconhecimento de direito de retenção obtida em acção proposta apenas contra a promitente-vendedora constitui caso julgado em relação à CGD, credora hipotecária;

b) Se o requerimento do credor Fernando H. Batalha B. Gomes devia ter sido indeferido liminarmente;

c) Se as normas do art.º 442º, 3, e da alínea f) do 755º, ambos do Código Civil, enfermam de inconstitucionalidade;

d) Se a concessão do direito de retenção a este promitente-comprador constitui abuso de direito, nos termos consignados no art.º 334º do Código Civil.

Vêm assentes os seguintes factos:

I — Contra "Moreira & Moreira, Ldª" foi instaurada no 10º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa a execução fiscal n.º 359, por dívida à CGD, no montante de 5.898.736$00.

II — O montante referido no ponto anterior resulta de incumprimento de contrato de mútuo garantido por hipoteca constituído sobre um prédio rústico composto de lote de terreno para construção no sítio da Ameijeira, terreno onde foi construído um prédio constituído em regime de propriedade horizontal.

III — Em 6/IX/90, procedeu-se à penhora e efectiva apreensão das fracções autónomas designadas pelas letras «A», «B» e «AC» do prédio urbano sito na Urbanização Lapinha, Ameijeira de Bairro, Lt. 2, 1ª Fase, em Lagos.

IV — A CGD requereu o levantamento da penhora da fracção «AC», o que foi ordenado.

V — A fracção autónoma designada pela letra «B» foi adjudicada à CGD pela quantia de 4.000.000$00.

VI — Foi ordenada a venda da fracção autónoma designada pela letra «A», que veio a ser adjudicada pelo preço de 10.000.000$00.

VII — Pelo Tribunal de Círculo de Portimão foi proferida sentença, transitada em julgado — em que foi autor Fernando Henrique Batalha e ré "Moreira & Moreira, Ldª" — cuja parte decisória reconheceu o direito de retenção para garantir do pagamento de 10.000.000$00, devidos por força do art.º 442º, 2, do Código Civil.

VIII — A executada é devedora ao CRSS do Algarve da quantia de 3.934.117$00.

IX — Para garantia do capital mutuado referido em I e II, respectivos juros e despesas, foi constituída pela exequente hipoteca sobre um prédio rústico composto de lote de terreno para construção no sítio da Ameijeira designado por lote 2, na freguesia de Stª Maria, Lagos, descrito na CRP de Lagos sob o n.º 20761 de B-55, hipoteca esta registada através da inscrição n.º 7068 do C-15 a favor da CGD, para garantia do empréstimo no valor de esc. 72.000.000$00 de capital e juros à taxa anual de 31,5 %, garantindo a hipoteca um máximo de capital e acessórios de esc. 142.920.000$00.

X — No terreno referido no número anterior foi construído um prédio, entretanto constituído em regime de propriedade horizontal, por escritura de 5/VI/86, daí resultando as fracções autónomas respectivas, entre as quais a fracção «A» mencionada em VI.

XI — Em 23/X/90 (tendo a execução sido instaurada em 16/IV/90), o crédito da CGD era de 5.898.736$00, sendo 2.930.294$00 de capital e 2.968.442$00 de juros desde 15/IX/87 a 23/III/90.

XII — A exequente CGD não interveio na acção judicial referido em VII.

XIII — A P.I. de reclamação de créditos do Fernando Henrique B.B. Gomes deu entrada em 29/X/86 e na parte final da mesma pede-se «seja suspensa a instância até que transite em julgado a sentença proferida nos autos cíveis, proc. 738/94, 2º Juízo do Tribunal de Círculo de Portimão; seja reconhecido e graduado o crédito de 10.000.000$00; seja considerado o direito de retenção nos termos previstos na alínea f) do n.º 1 do art.º 755º do Código Civil».

XIV — Nesta P.I., o Fernando Gomes (juntando cópia simples da sentença que fora já proferida) protestou juntar «certidão da sentença,

entretanto requerida, logo que transite em julgado e no prazo máximo de 30 dias».

Exposto o quadro factual disponível, entremos nas questões decidendas, pela ordem atrás fixada.

a) O caso julgado sobre o direito de retenção do reclamante Fernando Henrique B. B. Gomes não é, efectivamente, oponível à C.G.D., credora hipotecária que não teve intervenção na acção declarativa em que tal direito foi reconhecido.

A respeito, escreveu-se no acórdão do STJ de 15/XII/1992, rec. n.º 82737, in *BMJ* 422, pp. 348-354:

"... a sentença que reconheça a um credor o direito de retenção sobre a coisa penhorada não é oponível ao credor hipotecário, pois, ainda que não ponha em causa a existência e validade do crédito hipotecário, afecta a sua consistência prática, por redução do património do devedor, opondo-se ao direito de um terceiro juridicamente interessado, incompatível, em alguma medida, com o direito de retenção sobre a coisa hipotecada (e penhorada na execução)."

No mesmo sentido, o acórdão do mesmo Alto Tribunal de 10/X/1989, rec. n.º 77867, op. cit. n.º 390, pp. 363-367.

Aqui tem, pois, razão a recorrente.

Só que ela não impugnou o crédito em referência por outra razão além de a dita sentença não fazer caso julgado em relação a si.

Ora, segundo o n.º 4 do artigo 866º do CPC:

«A impugnação pode ter por fundamento qualquer das causas que extinguem ou modificam a obrigação ou que impedem a sua existência; mas se o crédito estiver reconhecido por sentença, a impugnação só pode basear-se nalgum dos fundamentos mencionados nos artigos 813º ou 814º, na parte em que forem aplicáveis.»

Na impugnação de fls. 72-73, não diz a C.G.D. que o crédito reclamado por Fernando Henrique Batalha Batista Gomes não existe, ou que o seu montante não é o indicado, que não goza de garantia real, que inexiste contrato-promessa de compra e venda válido. Limita-se a impugnante, repetimos, a esgrimir contra tal reclamação de crédito com a falada inoponibilidade do caso julgado que, como se viu, não é fundamento legalmente admissível de impugnação de créditos reclamados em execução para pagamento de quantia certa.

Partindo de tal inoponibilidade, deveria a impugnante C.G.D. ter claramente alegado fundamento abarcado pela previsão da 1ª parte do n.º 4 do invocado artigo 866º. Não o fazendo, comprometeu, inexoravelmente, o sucesso da impugnação.

Passemos à segunda questão decidenda:

b) Se o requerimento do credor Fernando Henrique Batalha Baptista Gomes devia ter sido indeferido liminarmente, por não se enquadrar nas normas do artigo 869º do CPC e por ser intempestivo, face ao disposto no artigo 329º, 1, do CPT.

Sobre esta última problemática, importa, pertinentemente, referir que de fls. 372 e 373 do 2º volume da execução fiscal em causa se vê que aquele cidadão foi citado, "nos termos do artigo 321º do Código de Processo Tributário", em 25 de Julho de 1996. E de fls. 394-396, que, em 2 de Agosto seguinte, apresentou ele requerimento em que pede:

a) A suspensão da execução até que seja proferida sentença nos autos que sob o n.º 738/94 correm termos no 2º Juízo do Tribunal de Círculo de Portimão;

b) Seja tido em conta e devidamente graduado o crédito do reclamante que vier a ser apurado na aludida acção cível.

Juntou, então, fotocópia do pedido de certidão atinente à pendência de tal processo declarativo, entrado no Tribunal de Círculo de Portimão em 25 de Julho de 1996 (fls. 398).

Ante o que vem de referir-se, não merece reparo a conclusão da 2ª instância de que "não se pode entender que o reclamante não tenha feito pedido de que a graduação aguardasse, nos termos do n.º 1 do artigo 869º do CPC". Pese embora a não invocação deste preceito adjectivo no sobredito requerimento e o facto de o seu autor pedir mais do que o sobrestar na graduação de créditos, contemplado em tal norma.

E havendo o requerimento sido apresentado no oitavo dia subsequente à citação do Rqt., respeitado foi o atinente prazo legal de 20 dias [cfr. alínea a) do n.º 1 do art.º 329º do CPT].

Destarte, não se perfilavam razões para o indeferimento liminar daquele.

E a eventual caducidade dos efeitos do mesmo requerimento por pretensa inobservância do n.º 2 do citado artigo 869º, além de se inserir em fase ulterior «não pode ser atacada por via de recurso do despacho que sustou a graduação de créditos, mas através de requerimento onde se prove que a acção deduzida pelo reclamante não cumpriu o disposto no artigo 869º, 2, do CPC» — como bem se entendeu no acórdão desta Secção de 21/II/1990, rec. n.º 11.986.

Como assim, improcedem as conclusões 4ª, 5ª e 6ª, sendo, ademais, de notar que a ora Rct., aquando da impugnação da "reclamação de créditos deduzida por Fernando Henrique Batalha Baptista Gomes" (sic., a fls. 72), aceitou-a como tal e não se insurgiu contra a sua admissão liminar.

Quanto às alegadas inconstitucionalidades:

c) O direito de retenção sobre coisas imóveis sempre prevaleceu sobre a hipoteca, mesmo anteriormente registada — artigo 759º, 2, do Código Civil.

Por outro lado, o direito de retenção do promitente-comprador já era reconhecido desde 1980, na redacção dada ao artigo 442º, B, do Código Civil pelo DL. n.º 236/80.

Neste contexto, quando, em 21.VIII.1985 (vide fls. 7-9 da execução), a C.G.D. fez o empréstimo hipotecário em foco já podia contar com este regime legal e, ao efectuá-lo, sujeitou-se a ele.

Como assim, não se vislumbra como podem os artigos 442º, 3, e 755º, f), do Código Civil afrontar a estatuição dos artigos 62º, 20º e 205º, 1, da Lei Fundamental — direito de propriedade privada, acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva, decisões dos tribunais.

Improcede, portanto, a conclusão 7ª.

Finalmente, no que tange à 8ª e última, diremos que só há abuso de direito quando um direito for exercido fora das condições em que a lei previu que ele fosse utilizado (artigo 334º do Código Civil).

Ora, *in casu,* o direito de retenção do promitente-comprador foi-lhe reconhecido precisamente para que prevalecesse sobre a hipoteca, como se pondera no preâmbulo do decreto-lei n.º 379/86, de 11/XI.

Consequentemente, improcede, também, a conclusão em apreço.

Pelo exposto, não logram êxito os ataques desferidos pela Rct. contra o acórdão que confirmou a sentença de verificação e graduação de créditos.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, alínea b), *do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.*

2 — Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem *a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*

3 — O apuramento de factos que seriam do conhecimento do Director Distrital de Finanças ao aplicar a coima, bem como a determinação da inexistência de prejuízo para a Fazenda Nacional, envolvem actividade no domínio da fixação da matéria de facto.

Recurso nº 23 479. Recorrente: INDETIL — Indústria de Etiquetas, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — INDETIL — Indústria de Etiquetas, Lda., com sede na Maia, interpôs no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto um recurso judicial de uma decisão de aplicação de coima, por contra-ordenação fiscal não aduaneira.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto negou provimento ao recurso.

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

1. A douta sentença violou o disposto no nº 3 do artº 659 do C.P. Civil, ao não tomar em consideração factos provados por documento, constante dos autos.

2. Decorre desse mesmo documento que o Ministério das Finanças autorizou o pagamento dos impostos em falta, até Julho de 1996, em 150 prestações mensais e sucessivas.

3. Reduzindo a taxa de juros vencidos a 2,5 % para os últimos 5 anos e a 0 % para os anteriores e aplica igual taxa para os juros vencidos.

4. No âmbito do processo especial de recuperação de empresa os credores reduziram os seus créditos a 50 % e abdicaram dos juros vencidos e vincendos.

5. O Director Distrital de Finanças do Porto tinha conhecimento quer do despacho conjunto quer da deliberação da assembleia definitiva de credores, pois desde o início interveio no processo através do representante do Ministério Público.

6. A situação económica da recorrente não foi tida em conta.

7. Não houve prejuízo efectivo para a Fazenda Pública.

8. A situação contributiva da recorrente encontra-se regularizada nos termos do Dec. Lei 124/96, de 10.8.

9. Salvo melhor opinião, as normas do artº 2 da Lei 51-A/96, de 9.12, devem ser interpretadas no sentido de se aplicarem ao processo contra-ordenacional, visto que a lei que permite o mais, permite o menos.

Termina pedindo que seja dado provimento ao recurso, anulando-se a decisão recorrida e a respectiva coima.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública apresentou contra-alegações devendo o não provimento do recurso.

A Excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta emitiu douto parecer em que suscitou a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão de hierarquia, por, em suma, a recorrente referir factos não estabelecidos na decisão recorrida, de que retira consequências jurídicas.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre a questão prévia referida, nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

2 — Na sentença recorrida deu-se como assente, essencialmente, a seguinte matéria de facto:

a) Deu-se como reproduzido o auto de notícia de fls. 3, levantado contra a arguida por ter enviado ao S.I.V.A. as declarações periódicas entre 1-1-94/31-3-94 sem os respectivos meios de pagamento do imposto num total de 10.017.724$00, assim, discriminado:

Janeiro de 1994 — 4.169.659$00;

Fevereiro de 1994 — 3.902.598$00;

Março de 1994 — 1.945.467$00;

b) Deu-se como reproduzido o teor da decisão de fls. 15 e v., proferida pelo Subdirector Tributário, por subdelegação do Director Distrital de Finanças do Porto em 30-1-97 que aplicou à aqui recorrente a coima de 2.203.900$00 pela autoria de uma infracção ao art. 26º do C.I.V.A., punível pelo art. 29º, nºs 2 e 9, do R.J.I.F.N.A.;

c) De tal decisão consta que se teve em conta a mera negligência, o imposto em falta, inexistência de actos de ocultação e o carácter frequente da conduta;

d) A recorrente requereu o processo especial de recuperação de empresas e, em assembleia definitiva de credores, que teve lugar em 15-11-96, foi aprovada a medida de reestruturação financeira.

3 — Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do art. 3º da L.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

O art. 32º, nº 1, alínea b), do E.T.A.F. estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41º, nº 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo (antes da instalação deste Tribunal, a competência era atribuída ao Tribunal Tributário de 2ª Instância) para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do nº 1, do art. 32º

Em consonância com esta norma, o art. 167º do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (hoje, para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, por força do preceituado no art. 109º, nº 2, do E.T.A.F.), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 45º, nºs 1 e 2, do C.P.T.).

4 — O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo *quid disputatum,* que não pelo *quid decisum,* pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente, no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, alínea b), e 41º, nº 1, alínea a), do ETAF e 167º do Código de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 — No caso dos autos, a recorrente afirma nas conclusões das alegações que o Director Distrital de Finanças do Porto tinha conhecido quer do despacho conjunto quer da deliberação da assembleia definitiva de credores, pois desde o início interveio no processo através do representante do Ministério Público (conclusão 5ª) e que não houve prejuízo efectivo para a Fazenda Nacional (conclusão 7ª).

Na decisão recorrida não se dão como provados os factos afirmados nestas conclusões.

A determinação dos factos referidos envolve actividade que não tem a ver com a interpretação de normas jurídicas nem exige a aplicação da sensibilidade jurídica dos julgadores, pelo que tem de considerar-se como actividade de fixação da matéria de facto.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tais factos para decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — artigos 32º, nº 1, alínea b), e 41º, nº 1, alínea a) do ETAF e artigo 167º do Código de Processo Tributário, citados.

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 47º, nº 3, do C.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no nº 2 do mesmo artigo.

Custas pela recorrente, com 15.000$00 de taxa de justiça e 40 % de procuradoria (arts. 5º, § único, 6º, § 3º, 17º e 18º da Tabela de Custas e arts. 121º e 122º da L.P.T.A.).

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Vítor Meira.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Acórdão por remissão.

Doutrina que dimana da decisão:

Se as conclusões do recurso discutem as questões já apreciadas no acórdão recorrido, sem nada lhe acrescentarem, pode este Tribunal, no respectivo acórdão, limitar-se a remeter para a fundamentação e decisão daquele, nos termos dos artºs 713º, 5, 726º, 749º e 762º do CPCivil.

Recurso nº 23 589. Recorrente: Elísio Maria Pereira, Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Cons. Dr. António Pimpão.

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

1 — Elísio Maia Pereira recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negou provimento ao recurso interposto da sentença que julgou improcedente a impugnação de IP e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1ª É inconstitucional tributar as gratificações dos empregados das salas de jogo dos casinos, por violação dos princípios da igualdade

perante a lei e igualdade dos resultados, da legalidade tributária, da justiça sistemática da legislação, da legalidade e da tipicidade do imposto, da proporcionalidade e da justiça.

2ª O acórdão do Tribunal Constitucional publicado no DR de 10-10-97 não interpretou nem aplicou correctamente o direito e os votos de vencido do mesmo acórdão são os mais conformes ao nosso direito constitucional.

3ª Estas gratificações não constituem retribuições de trabalho como já decidiu o Supremo Tribunal de Justiça e é pacífico na doutrina.

4ª Não é constitucional a aplicação analógica do regime tributário das remunerações de trabalho às gratificações.

5ª No nosso ordenamento jurídico, os empregados das salas de jogo dos casinos têm um tratamento jurídico que *não existe em relação a mais nenhum dos trabalhadores que recebem habitualmente esse tipo de gratificações* (arrumadores de automóveis, empregados de cafés, bares, restaurantes, hotéis, discotecas, taxistas, etc.), pois o legislador sabe que os únicos trabalhadores que podem ser efectivamente tributados pelas gorjetas são os trabalhadores dos casinos. A lei não pode ter resultados diferentes.

6ª Mas nem todos os empregados dos casinos são tributados pois o Fisco não actuou perante os empregados de casino residentes nos distritos de Lisboa e Porto. Nem actuou nunca perante os empregados dos casinos que não estão sujeitos ao registo das gratificações (empregados de hotelaria dos bares e restaurantes, arrumadores, bengaleiros, etc.).

7ª O estudo comparado dos diversos diplomas publicados sobre gratificações demonstra claramente que se visou apenas os empregados dos casinos.

8ª O sistema que só permite fiscalizar e tributar os empregados dos casinos representa uma clara desigualdade nos resultados de tratamento fiscal entre as diferentes categorias sujeitas ao imposto e que auferem gratificações.

9ª A diferença de tratamento concreto entre empregados das salas de jogo e demais profissões que auferem habitualmente gorjetas não assenta em qualquer justificação válida e assume carácter discriminatório que viola o princípio constitucional da igualdade de resultados.

10ª Aliás, já o nosso Governo reconheceu essa discriminação e ilegalidade quando, por DESPACHO DO SECRETÁRIO DE ESTADO DO ORÇAMENTO de 1 de Abril de 1981, se mandou não tributar as gorjetas de imposto profissional nos anos de 1980 e 1981 porque *«a tributação dos profissionais da banca dos casinos se apresentaria assim discriminatória»*.

11ª O princípio da justiça do sistema legislativo representa (embora sem consagração expressa autónoma na nossa Constituição) um dos pilares essenciais de qualquer Estado de Direito. A legislação deve, no seu conjunto, ser recondutível a uma ideia de justiça (e nunca a uma mera conveniência do poder ou dos seus titulares). Tal princípio da justiça sistemática impõe que o Estado seja coerente, isto é, ou se desinteressa das gratificações para todos os efeitos ou, então, interessa-se delas para *todos* os efeitos e está ínsito no Estado de Direito Democrático consagrado no art. 2º da Constituição.

12ª Submeter o recorrente e demais empregados das salas de jogo dos casinos a um tratamento diferenciado e não justificado por motivos objectivos, viola o princípio da justiça, quer comutativa, quer distributiva, consagrado no art. 266º, n.º 2, da Constituição Portuguesa.

13ª De acordo com o princípio da legalidade do imposto, só podem ser cobrados os impostos quando se verificam os pressupostos aos quais a lei condiciona a existência de uma obrigação fiscal. Não sendo-as gorjetas exigíveis, nem contrapartida de trabalho contratual, não é lícito e legal proceder ao seu alargamento por ficção do tipo fiscal "fazendo de conta" que são contrapartidas do contrato de trabalho subordinado, pois isso quebra a unidade sistemática do direito fiscal.

14ª No caso presente, o trabalhador não era obrigado a entregar o Modelo 5 (pois o art. 6º do C. I. Prof. não o obrigava e o § 3º desonerava-o).

15ª A liquidação feita, neste caso concreto, é totalmente arbitrária e o Chefe de Repartição de Finanças, sem elementos para determinar a matéria colectável, sem poderes específicos para liquidar o imposto e desconhecendo a taxa, agiu de forma aleatória, arbitrária, desproporcionada, inadequada e incerta. Ou seja, agiu ilegalmente.

16ª O douto acórdão violou, entre outros, os artigos 2º, 13º, 18º, 62º, n.º 1, 106, n.º 2, 107º, n.º 1, 266º, n.º 2, da nossa Constituição e art. 6º e seu § 3º do Código do Imposto Profissional.

A EMMP entende que o recurso não merece provimento pelas razões aduzidas no acórdão deste Tribunal, que identifica.

A repartição de finanças respectiva informou (fls. 102) que a "dívida impugnada através do (presente) processo . . . foi paga em 30-01-97, nos termos do DL 124/96, 10.08, REF nº 0009369/92".

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre fls. 102 defendeu (fls. 104) que a relação jurídica tributária discutida neste processo se extinguiu por prescrição, sendo esta uma excepção peremptória de conhecimento oficioso. Acrescenta que o Tribunal de recurso não pode conhecer de factos posteriores à sentença de 1ª instância. Assim o pagamento do imposto ao abrigo da Lei Mateus é um facto que já não pode ser considerado em sede de recurso circunscrito às questões de direito.

"Deve ser judicialmente decretada a dívida aqui em discussão extinta por prescrição" e o "contribuinte deverá exigir o reembolso do que pagou ao abrigo da Lei Mateus (uma vez que só os juros e a caução bancária que foi obrigado a prestar já tinham atingido valores da ordem de 6 vezes o imposto em discussão)" até porque o SEAF, por despacho de 19-2-99, mandou arquivar todas as liquidações (anteriores a 1999) efectuadas com fundamento nas gratificações, extinguindo-se os processos em curso.

Juntou cópia deste despacho.

2 — O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

a) No ano de 1988 o contribuinte ora impugnante exerceu a actividade profissional de empregado de banca de casino, no Casino de Espinho e por conta da "Solverde — Sociedade de Investimentos Turísticos da Costa Verde, S.A." (cfr. os documentos de fls. 15 e juntos ao processo administrativo em apenso, conjugados com a matéria alegada na petição inicial e no documento com que foi instruída);

b) Durante esse mesmo ano de 1988, o impugnante auferiu a remuneração de 583.365$00 dessa sociedade, a qual lhe deduziu IP do montante de 23.334$00, que entregou nos cofres do Estado (cfr. os mesmos elementos referidos na alínea anterior);

c) Ainda durante o mesmo ano de 1988, o impugnante recebeu a importância de 627.587$00 da Comissão de Distribuição de Gratificações, a qual não procedeu a qualquer dedução de IP (cfr. os mesmos elementos);

d) O contribuinte ora impugnante declarou os rendimentos referidos em b) e c) na declaração modelo nº 5 referente ao ano de 1988 que apresentou na RFE (cfr. esta declaração no processo administrativo em apenso);

e) A RFE, entendendo que, para efeitos de apuramento da matéria colectável, ao montante auferido a título de remuneração deveria acrescer 50% do montante recebido de gratificações, procedeu à liquidação adicional de IP e juros compensatórios nos termos seguintes:

IMPOSTO DEVIDO — 71.773$;
IMPOSTO PAGO — 23.334$;
DIFERENÇA — 48.439$;
JUROS — 4.585$;
TOTAL A PAGAR — 53.024$.

(Cfr. informação de fls. 14 e "nota" de liquidação no processo administrativo em apenso);

f) Por ofício datado de 7 de Março de 1991, registado com aviso de recepção, que foi devolvido com data de 12 do mesmo mês, o contribuinte foi notificado para pagar o montante liquidado no prazo de 15 dias, sob pena de se proceder ao débito ao Tesoureiro para cobrança virtual (cfr. informação de fls. 14 e cópia do referido ofício e respectivo aviso de recepção no processo administrativo em apenso).

g) O contribuinte não efectuou o pagamento dentro daquele prazo, pelo que foi efectuado o débito ao Tesoureiro em 15 de Abril de 1991 (cfr. informação de fls. 14);

h) A petição inicial da presente impugnação deu entrada na RFE em 24 de Abril de 1991 (cfr. carimbo aposto na primeira página daquela peça processual).

3.1 — O recorrente deduziu impugnação contra o acto tributário da liquidação de IP identificado, na sequência de alteração da matéria colectável, oficiosamente efectuada, pela A. Fiscal que nela englobou as gratificações que havia recebido como funcionário de banca de casino dos respectivos clientes.

Julgada improcedente tal impugnação, por sentença proferida no tribunal tributário de 1ª instância, recorreu para o TCA que negou provimento ao recurso. É do acórdão deste Tribunal que vem interposto o presente recurso.

Continua a defender o recorrente que é inconstitucional tributar as gratificações dos empregados das salas de jogo dos casinos, por violação dos princípios da igualdade perante a lei e igualdade dos resultados, da legalidade tributária, da justiça sistemática da legislação, da legalidade e da tipicidade do imposto, da proporcionalidade e da justiça.

3.2 — A repartição de finanças respectiva informou (fls. 102) que a "dívida impugnada através do (presente) processo . . . foi paga em 30-01-97, nos termos do DL 124/96, 10.08, REF nº 0009369/92".

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre fls. 102 defendeu (fls. 104) que a relação jurídica tributária discutida neste processo se extinguiu por prescrição.

Acrescenta que deve ser judicialmente decretada a dívida, aqui em discussão, extinta por prescrição e que o contribuinte deverá exigir o reembolso do que pagou ao abrigo da Lei Mateus.

Se bem interpretamos o pensamento do impugnante, parece que o mesmo invoca a prescrição da dívida exequenda.

Na impugnação do acto tributário da liquidação aprecia-se a legalidade de tal acto com vista à sua eventual declaração de inexistência, nulidade ou anulação (artº 118º 2 a), 120º e 143º do CPT e 57º da LPTA).

Por isso se entende que a caducidade do direito à liquidação possa servir de fundamento à impugnação do correspondente acto enquanto ilegalidade concreta deste e que a prescrição da dívida exequenda possa fundamentar a oposição à execução, nos termos da alínea d) do artº 286º do CPT.

A invocação da prescrição em processo de oposição pode, por isso, levar à extinção da execução.

Contudo o pagamento do imposto anteriormente liquidado determina a extinção da execução. Na verdade a cobrança das dívidas fiscais pode ocorrer sob a forma de pagamento voluntário ou de cobrança coerciva (artº 102º do CPT) extinguindo-se o processo de execução fiscal pelo pagamento da quantia exequenda e acrescido (artº 260º 1, 343º 1 e 348 do CPT).

Do exposto resulta que o processo de execução instaurado contra o impugnante dos presentes autos ficou extinto pelo pagamento da dívida exequenda.

Extinto o referido processo de execução, por força do pagamento, já não pode ser apreciada a eventual prescrição da dívida exequenda com vista à extinção da execução.

O pagamento da quantia exequenda não impede a continuação do processo de impugnação para que neste seja apreciada a legalidade do acto tributário da liquidação.

A eventual declaração de prescrição da dívida exequenda, levando à extinção da execução, pode ter reflexos no andamento do processo de impugnação por conduzir a uma eventual impossibilidade ou inutilidade da impugnação. Torna-se contudo necessário que o processo de execução ainda se encontre pendente e não extinto.

Do exposto resulta que, não podendo ser apreciada a prescrição da dívida, em processo de execução que foi extinto pelo pagamento, não pode ser declarada extinto o presente processo de impugnação por inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide.

Deve, por isso, prosseguir o presente recurso para se apreciar da legalidade do acto tributário, nomeadamente para que o contribuinte fique a saber se pode, em execução de sentença, "exigir o reembolso do que pagou ao abrigo da Lei Mateus".

3.3 — Na conclusão 6ª das suas alegações sustenta o recorrente que "nem todos os empregados dos casinos são tributados pois o Fisco não actuou perante os empregados de casino residentes nos distritos de Lisboa e Porto. Nem actuou nunca perante os empregados dos casinos que não estão sujeitos ao registo das gratificações (empregados de hotelaria dos bares e restaurantes, arrumadores, bengaleiros, etc.)".

Trata-se de questão nova não discutida nem conhecida no acórdão recorrido ao que acresce que a este não é imputada omissão de pronúncia.

Por isso está este Tribunal impedido de a apreciar já que os recursos se destinam ao reexame da decisão recorrida, salvo se as mesmas forem de conhecimento oficioso.

É jurisprudência uniforme deste Tribunal podendo consultar-se, a título de exemplo, os Ac. de 30-9-98, Rec. 22.655, de 6-5-98, Rec. 21.104, 11-3-98, Rec. 21.007, 11-2-98, Rec. 19.833 e de 6-2-98, Rec. 19.512.

Não se estando perante questão de conhecimento oficioso não pode a mesma ser apreciada por este Tribunal.

3.4 — No mais o recorrente, sem qualquer alteração substancial, reproduz nas conclusões das alegações de recurso as questões sobre as quais já havia suscitado a pronúncia do Tribunal Central Administrativo e que este apreciou.

Prendem-se tais questões com a inconstitucionalidade da tributação das gratificações dos empregados das salas de jogo dos casinos, por violação dos princípios da igualdade perante a lei e igualdade dos resultados, da legalidade tributária, da justiça sistemática da legislação, da legalidade e da tipicidade do imposto, da proporcionalidade e da justiça.

Suscitando o recorrente a apreciação das ditas questões nos mesmos termos restaria remeter para os fundamentos da decisão impugnada nos termos do artº 713º 5, 726º, 749º e 762º do CPCivil já que se acompanha a fundamentação expendida no acórdão em apreciação bem como a decisão que do mesmo consta.

Com efeito e conforme se escreveu no Ac. deste Tribunal de 5-5-99, Rec. 23.413, que passaremos a acompanhar, a al. e) do § 2º do artº 1º do Código do Imposto Profissional pode abranger as gratificações atribuídas a todos e quaisquer trabalhadores e não apenas aos das salas de jogo dos casinos. Falta, contudo, demonstrar que apenas estes estão sujeitas a tal norma de incidência.

A maior onerosidade ou as acrescidas dificuldades na sujeição de outras gratificações de outros trabalhadores não determina a sua não aplicação aos trabalhadores dos casinos por força princípio da igualdade.

O recebimento destas gratificações proporciona aos seus beneficiários um acréscimo de capacidade contributiva que a lei pode e deve considerar para efeitos fiscais por força do já mencionado princípio da igualdade.

A eventual injustiça derivada do facto de tais gratificações não serem consideradas para outros fins não determina a inconstitucionalidade da relevância atribuída a tais gratificações para efeitos de Imposto Profissional, nos termos da alínea e) do § 2.º do art. 1.º do Código do Imposto Profissional.

Nos termos do art. 28.º da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, estava o Governo autorizado a sujeitar metade das ditas gratificações, recebidas pelos empregados por conta de outrem, no exercício das suas actividades, ainda que não directamente recebidas da sua entidade patronal, pelo que aquele preceito normativo situa-se no âmbito dos limites da autorização daquela Lei.

Estando as gratificações mencionadas sujeitas à norma de incidência referida de Imposto Profissional estavam tais trabalhadores sujeitos à obrigação acessória de apresentação da respectiva declaração de rendimentos.

Do exposto resulta que improcedem todas as conclusões do presente recurso.

4 — Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso confirmando o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *António Pimpão* (Relator) — *Baeta de Queiroz* — *Benjamim Rodrigues.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Momento da responsabilidade subsidiária.

Doutrina que dimana da decisão:

Para efeitos do disposto no artigo 13.º do CPT (responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores) tanto releva o momento em que o imposto foi gerado como o momento em que o mesmo foi posto à cobrança.

Recurso n.º 23 593. Recorrente: César Manuel Guedes da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

1º *Relatório*.

Com fundamento no facto de ter cedido a sua quota em 23.3.92 e ter deixado, a partir desse dia, de exercer a gerência de facto da executada SILVINOX, veio o gerente, contra quem reverteu a execução, CÉSAR MANUEL GUEDES DA SILVA, residente na Rua das Flores, nº 20, Covas, Rio de Mouto, Sintra, deduzir a sua oposição à execução fiscal, alegando a sua ilegitimidade.

Por sentença de fls. 63 a 73, o Mº Juiz do 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a oposição improcedente, por considerar que o oponente, durante o período a que respeita a dívida exequenda era gerente de facto, independentemente do facto de já o não ser no momento em que a dívida foi posta à cobrança.

O oponente recorreu para o Tribunal Central Administrativo, o qual, por acórdão de fls. 92 a 100, negou provimento ao recurso, considerando que o período relevante é o período da gerência.

O oponente continuou a não se conformar e recorreu para este STA, tendo apresentado as seguintes conclusões das suas alegações:

1ª A dívida exequenda respeita ao IVA do período de 01/10/91 a 31/12/91 e 01/01//92 a 31/03/92, respectivamente;

2ª Os termos de cobrança voluntária do IVA e juros compensatórios reportados nos autos foram em 09.07.93, 14.09.93 e 14.10.93, respectivamente;

3ª Em 23.03.92, o oponente cedeu a sua quota e renunciou à gerência da sociedade executada, facto que está provadíssimo nos autos;

4ª No período em que ocorre a liquidação e cobrança voluntária do imposto dos autos já o recorrente não era sócio da sociedade devedora;

5ª O imposto em questão apenas foi liquidado, apenas se tornou exigível e foi efectivamente exigido à sociedade devedora posteriormente àquela renúncia;

6ª Tendo saído da sociedade antes daquela exigibilidade e liquidação, o recorrente desconhece, não tem obrigação de saber, nem forma de saber, quando é que o imposto foi liquidado, quando foi "posto" a pagamento, quando foi reclamado e exigido à sociedade;

7ª Só quando a obrigação se torna exigível, isto é, quando ocorre o seu vencimento coincidente com o termo *ad quem,* o credor por via legal ou nos termos do contrato — e é patente que em sede de obrigações fiscais o momento é o fixado na lei — pode exigir do obrigado o cumprimento da prestação;

8ª Exactamente por isso o momento a que se pode reportar a responsabilidade subsidiária é o momento do vencimento e cobrança voluntária do imposto e não o momento em que ocorrem os factos geradores do imposto;

9ª A responsabilidade subsidiária em sede de reversão legal não é objectiva, antes assenta na ilicitude e culpa funcional dos gestores;

10ª Esse acto ilícito só pode ser o não cumprimento das obrigações fiscais e não a prática do facto tributário;

11ª Caso contrário, a responsabilidade dos gerentes do tempo da ocorrência do facto gerador do imposto seria objectiva, por facto lícito e constituía a violação do princípio da unidade do sistema e da previsão legal do artº 13º do CPT;

12ª Do ponto de vista dos sujeitos, em sede de responsabilidade pelo incumprimento de deveres tributários materiais, o ora vigente artº 13º do CPT, apenas obriga os titulares em exercício de funções no órgão executivo societário ao tempo do vencimento e cobrança da dívida fiscal;

13ª No caso dos autos, falha o requisito temporal da factualidade ilícita e culposa inerente à responsabilidade subsidiária pelo incumprimento;

14ª Entende-se, que existem elementos nos autos que permitem concluir que a culpa na insuficiência do património social para a satisfação da dívida exequenda deve-se a actos ou omissões posteriores à gerência do ora recorrente e não ao tempo da gerência do oponente;

15ª O facto alegado do oponente "Após 23.03.92 o oponente deixou de ser sócio e gerente da sociedade e de nela exercer ou desempenhar qualquer função", deveria ter sido submetido a prova testemunhal, a fim deste facto ter sido dado como provado e se comprovar que o oponente não teve culpa pelo incumprimento da obrigação fiscal e pela insuficiência do património social;

16ª A dívida exequenda não é da responsabilidade do oponente e por isso ele é parte ilegítima;

17ª Os fundamentos da sentença estão em oposição com a decisão, pelo que a sentença é nula ou se assim não for entendida é anulável;

18ª A douta sentença e bem assim o douto acórdão recorrido responsabiliza o ora recorrente pelo pagamento de IVA e juros compensatórios relativos a período que o recorrente não era gerente de facto, nem de direito;

19ª A douta sentença recorrida viola, entre outros, o artº 13º e 144º, ambos do CPT e o princípio da unidade do sistema.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o Dº PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes factos:

A) A execução fiscal, por dependência da qual foi deduzida a presente oposição, respeita a dívida de IVA e juros compensatórios a este imposto, relativos de:

IVA, do período de 01-10-91 a 31-12-91 — Liquidação nº 92317029/91 — Esc. 1.122.677$00, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 09-07-93 — e juros de mora correspondentes (fls. 42);

Juros compensatórios do período de 01-10-91 a 31-12-91 — Liquidação nº 92317030/91 — Esc. 165.356$00, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 09-07-93 — e juros de mora correspondentes (fls. 26);

IVA do período de 01-01-92 a 31-03-92 — Liquidação nº 92206021/92 — Esc. 719.442$00, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 14-09-93 — e juros de mora correspondentes (fls. 48);

Juros compensatórios do período de 01-01-92 a 31-03-92 — Liquidação nº 92206022/92 — Esc. 45.887$00, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 04-10-93 — e juros de mora correspondentes (fls. 52);

IVA do período de 01-01-92 a 31-03-92 — Liquidação nº 92544423/92 — Esc. 81.094$00, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 14-09-93 — e juros de mora correspondentes (fls. 46);

Juros compensatórios do período de 01-01-92 a 31-02-92 — Liquidação nº 92544424/92 — Esc. 10.131$00, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 04-10-93 — e juros de mora correspondentes (fls. 50).

B) Tal execução (nº 104228.9/93, da 2ª RF de Sintra, Algueirão-Mem Martins), foi instaurada pela Fazenda Nacional contra a Silvinox — Equipamentos Hoteleiros e Cozinhas Industriais, L.da.

C) Ordenada a penhora de bens penhoráveis foi, em 12-04-95, lavrado auto de diligência onde se exarou que a executada encerrara as instalações e se desconhecia a existência de bens (fls. 32).

D) Foi face a tal circunstância proferido, em 10-05-95, despacho de reversão contra o oponente, que veio a ser citado em 29-09-95 (fls. 39 a 42).

E) Por escritura de 19-03-91, o oponente e sua mulher Preciosa Camélia de Jesus Fernandes Silva, constituíram a sociedade executada Silvinox — Equipamentos Hoteleiros e Cozinhas, L.da, desde logo ambos ficando nomeados gerentes, acto que foi levado ao registo em 22-05-91 (ver cópia da escritura a fls. 34 e ss. E cópia da certidão de registo a fls. 21 e ss.).

F) Por escritura de 23-03-92, o oponente e sua mulher Preciosa Camélia de Jesus Fernandes Silva, cederam as suas quotas na sociedade executada a Rogério Manuel Graça Charrão, tendo ficado exarado que as quotas eram cedidas com todos os seus correspondentes direitos e obrigações e que desde essa data os mesmos renunciavam à gerência, que ficou a caber aos cessionários, factos que foram levados ao registo em 17-06-92 (ver cópia da escritura a fls. 12 e ss. E cópia da certidão de registo a fls. 21 e 22).

G) Na declaração de inscrição no registo/início da actividade entregue em 02-04-91 na RF da execução consta indicado o nome do oponente e de Preciosa Camélia Silva, como gerentes da sociedade (fls. 33).

2º *Fundamentos*.

Na última conclusão das alegações para este STA, o recorrente insiste, tal como já tinha acontecido para o TCA, com a nulidade da sentença pelo facto de haver oposição entre fundamentos e decisão.

Já o TCA se tinha pronunciado sobre essa questão prévia e concluiu que não havia nulidade de sentença.

E, de facto, não ocorre essa nulidade, pois a sentença de 1ª Instância, seguindo jurisprudência deste STA, decidiu julgar improcedente a oposição pelo facto de se dever tomar em consideração o período da ocorrência do facto gerador do imposto, sendo irrelevante que o oponente tivesse disposto da sua responsabilidade fiscal mediante a cessão de quota. O outro fundamento da sentença foi o facto de o oponente não ter articulado qualquer facto tendente a provar que não teve culpa pela insuficiência do património social.

Decorre logicamente destes dois fundamentos que a decisão a proferir só podia ser a da improcedência da oposição.

Deste modo, e mais uma vez, se declara não enfermar a sentença da 1ª instância de qualquer nulidade por oposição entre fundamentos e decisão.

Nas alegações de recurso, o recorrente sustenta a tese de que o momento a que se pode reportar a responsabilidade subsidiária é o momento do vencimento e cobrança voluntária do imposto e não o momento em que ocorrem os factos geradores do imposto.

Ora, a este respeito, este STA tem uma jurisprudência constante e uniforme no sentido de, para efeitos de responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes (artº 13º do CPT), tanto relevar o momento em que ocorrem os factos geradores do imposto como o momento em que o imposto é posto à cobrança voluntária. O primeiro momento, releva pelo facto de ser o tempo em que o administrador ou gerente exerce a gerência de facto. O segundo momento, releva por estar em causa um imposto que nasceu durante a gerência e que só mais tarde, por razões burocráticas, é que vai ser posto à cobrança.

O artº 13º do CPT fazia referência aos impostos relativos ao exercício do cargo, enquanto que o artº 33º do mesmo diploma referia-se tanto ao termo do ano em que ocorreu o facto tributário, como à data em que o facto tributário ocorreu.

Ora, *in casu* o recorrente cedeu a gerência em 23.3.92 e o termo do prazo em que o facto tributário o ocorreu foi em 31.3.92. Logo, é responsável subsidiário pelo imposto (IVA) em causa.

Por outro lado, tendo nascido para o recorrente uma responsabilidade fiscal subsidiária, não pode ele, por meio de um contrato de direito privado, dispor dessa responsabilidade e passá-la para o cessionário. Isto pelo facto de os impostos serem dívidas indisponíveis entre particulares. Se se pudesse dispor dessas dívidas, estava aberta a via da fraude, pois os devedores fiscais, por meio de um simples contrato, passavam as dívidas fiscais para pessoas que não estavam em condições de as pagar por falta dos meios necessários.

Neste sentido pode ver-se o acórdão deste STA de 29.6.94, proferido no rec. 17989, publicado nos AP-DR de 23.12.96, p. 1982.

O problema da falta de culpa do recorrente foi posto fora de prazo.

De facto, nos termos do artº 13º do CPT, o recorrente podia alegar e provar que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade se tornou insuficiente para a satisfação do crédito fiscal.

No entanto, lendo a petição inicial de oposição vemos que o recorrente não alegou qualquer facto nesse sentido, podendo tê-lo feito. Como o tribunal só pode conhecer dos factos alegados na petição inicial, não pode agora, em sede de recurso, conhecer-se desse facto.

Deste modo, o recurso não pode ser atendido por este STA.

3º *Decisão*.

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

Custas pelo recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *Pimenta do Valle*.

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Recurso para o Supremo Tribunal Administrativo. Poderes de revista. Falta de especificação dos factos considerados como provados. Remissão para decisão da 1ª instância, acompanhada de alteração da matéria de facto. Anulação da decisão recorrida. Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, tem poderes de cognição limitados a matéria de direito (artº 21º, nº 4, do E. T. A. F.).

2 — Nesses processos, o Supremo Tribunal Administrativo tem os poderes que a lei do processo civil atribui ao Supremo Tribunal de Justiça em recursos de revista, devendo aplicar aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido o regime jurídico que julgue adequado (artº 729º, nº 1, do C. P. C.).

3 — Em recursos jurisdicionais deste tipo, se na decisão recorrida se omite a especificação total dos factos que se consideram como provados, fora dos casos em que a lei autoriza a remissão para os termos da decisão da 1ª instância (previstos no nº 6 do artº 713º do C. P. C.), deve ser anulada a decisão e ordenada a ampliação da matéria de facto, nos termos dos arts. 729º, nº 3, e 730º, n.ºs 1 e 2, do C. P. C.

Recurso n.º 23 632. Recorrente: Carlos Alberto Monteiro Moreira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — CARLOS ALBERTO MONTEIRO MOREIRA, residente em Vila Nova de Gaia, deduziu oposição à execução fiscal nº 1910-96/700221.1, da repartição de finanças do Porto.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a oposição improcedente.

Inconformado, o oponente interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, que veio a negar-lhe provimento.

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

1º No Acórdão 466/98 se decidiu que da prova testemunhal oferecida vê-se do depoimento quer da testemunha Ludovina Rosa, quer sobretudo da testemunha Álvaro José.

Que o oponente nunca decidiu em nome da firma devedora.

2º No acórdão ora recorrido se diz a Ludovina Rosa não é capaz de referir factos bastantes que permitam concluir que o oponente não geria de facto a sociedade e, a segunda testemunha Álvaro José, também nada clarificou quanto ao não exercício da gerência!

A contradição é FLAGRANTE.

3º No Acórdão 465/98 na esteira do acórdão proferido a 31/03/98 no Recurso 322/97 se consignou:

"O ónus material de prova de gerência de facto do oponente pesa sobre a Fazenda Pública".

4º No Acórdão ora em apreço se refere "NÃO É À ADMINISTRAÇÃO FISCAL QUE CABE O ÓNUS de prova do exercício de gerência, já que a mesma é de presumir."

5º E porque não se pode concluir que Fazenda Pública e Administração Fiscal sejam entidades distintas resta-nos a conclusão que algo está profundamente errado.

6º E que só pode consistir na errada apreciação dos autos.

7º E porque dos autos resulta pelos depoimentos prestados que o oponente jamais exerceu qualquer actividade de gerência na sociedade executada.

8º Porque de ampla e profusa documentação junta pela Fazenda não existe qualquer documento subscrito pelo ora oponente, com excepção da escritura de cessão de quotas, e

9º Porque os modelos 22 relativos às contas anuais e Actas de aprovação de contas não foram subscritas pelo ora oponente.

O douto acórdão recorrido fez incorrecta interpretação e aplicação do disposto nos arts. 13º do C. P. T. e 346º e 350º do Código Civil.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso por, em suma, o recorrente por em causa os juízos formulados pelo Tribunal Central Administrativo no domínio da fixação da matéria de facto e não se colocar uma questão de aplicação das regras do ónus da prova, quanto ao exercício da gerência de facto pelo oponente, por o Tribunal Central Administrativo não ter ficado numa situação de dúvida sobre tal ponto.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — O Tribunal Central Administrativo não fez a discriminação dos factos que considerou provados e não provados, confirmando como provados os factos que na sentença recorrida foram dados como provados e aditando um novo facto.

O art. 713º, nº 2, do C. P. C., aplicável aos recursos de agravo por força do preceituado no artº 749º do mesmo diploma, estabelece que o acórdão deve expor os fundamentos da decisão, observando-se na parte aplicável o preceituado nos arts. 659º a 665º do mesmo Código.

No nº 2 do artº 659º esclarece-se que fundamentação inclui a discriminação dos factos que se consideram como provados.

No nº 6 do referido artº 713º do C. P. C., admite-se que o acórdão se limite a remeter para os termos da decisão da 1ª instância que decidiu a matéria de facto, mas apenas nos casos em que não tenha sido impugnada tal matéria nem tenha sido efectuada qualquer alteração.

Não é este o caso dos autos, em que, além de o recorrente ter impugnado a fixação da matéria de facto feita pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância, o Tribunal Central Administrativo decidiu alterar a matéria de facto fixada pela 1ª instância.

Assim, é de concluir que, no caso dos autos, era obrigatória no acórdão do Tribunal Central Administrativo a discriminação dos factos que se consideram como provados, nos termos daqueles arts. 713º, nº 2, e 659º, nº 2, não sendo admissível a remissão para a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância.

Nestes termos, tem de concluir-se que não há uma válida fixação da matéria de facto no acórdão recorrido, não podendo este Supremo Tribunal Administrativo, com poderes de cognição limitados a matéria de direito (art. 21º, nº 4, do E. T. A. F.), proceder a tal fixação em substituição do Tribunal Central Administrativo.

Tendo a actividade deste Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista, de limitar-se a aplicar o regime jurídico adequado aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido (artº 729º, nº 1, do C. P. C.), na falta de uma válida fixação da matéria de facto de facto por este, tem de concluir-se que o Supremo Tribunal Administrativo está impossibilitado de exercer as suas funções de revista.

Nestes termos, em conformidade com o preceituado no nº 3 do artº 729º citado, torna-se necessário ampliar a matéria de facto, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito.

Não se define, desde já, o direito aplicável, nos termos do artº 730º, nº 1, do mesmo Código, por tal não ser possível sem o necessário suporte factual.

Termos em que se acorda em anular o acórdão recorrido e em ordenar a baixa do processo ao Tribunal Central Administrativo a fim de ser proferida nova decisão com especificação dos factos que se consideram como provados.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Lopes de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Vitor Meira.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 27 de Setembro de 1999.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto e não matéria exclusivamente de direito quando o recorrente, nas conclusões do recurso, invoca factos que não foram dados como provados na sentença recorrida.

Recurso n.º 23 677. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Eduardo Oliveira Pinheiro; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em ilegitimidade, EDUARDO OLIVEIRA PINHEIRO, residente na Rua de Costa Cabral, 2200, Hab. 73, Porto, deduziu oposição à execução fiscal que contra si reverteu na sequência de execução fiscal promovida contra VIPIGI CALÇADO, L.da, pela Repartição de Finanças do 3º Bairro Fiscal do Porto.

Por sentença de fls. 72 a 77, do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, foi a oposição julgada procedente.

Inconformada, a Fazenda Pública recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações com conclusões de fls. 87 e 88, as quais aqui se dão por reproduzidas.

O oponente contra-alegou, sustentado a sentença recorrida.

Neste STA, o Dº PGA emitiu douto parecere no qual suscitou a questão prévia da incompetência deste STA em razão da hierarquia pelo facto de o recurso versar matéria de facto.

Em resposta, a Fazenda requereu que o processo seja remetido ao TCA.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia.

Escreveu-se na conclusão 1 que da prova produzida resulta que o oponente era gerente nominal e também de facto, por a prova documenttal apontar nesse sentido e a testemunhal não explicar como poderia a sociedade funcionar sob a responsabilidade exclusiva do gerente Egídio Guimarães e, após a saída deste, de José Carlos Pinheiro, quando qualquer deles necessitava das assinaturas ou do oponente ou do gerente Fernando Moreira, os únicos cuja assinatura vinculava a sociedade e no dizer das testemunhas exerciam a sua actividade profissional noutras empresas que a não executada.

Por sua vez, na conclusão 2, escreveu a Fazenda que, quanto à culpa, não resulta demonstrado qualquer facto atinente ao comportamento individual da oponente no sentido da sua exclusão, por não ter ilidido a presunção legal de culpa cuo ónus de prova lhe cabe.

Ora, nestas duas conclusões a Fazenda refere factos não estabelecidos na decisão recorrida e dos quais retira consequências jurídicas.

Assim, o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Nos termos das disposições conjugadas dos artºs 41º, nº 1, al. a), e 32º, nº 1, al. b), do ETAF, o STA só é competente para conhecer dos recursos interpostos das sentenças dos tribunais tributários de 1ª instância quando os mesmos versem matéria exclusivamente de direito, pois, se versarem matéria de facto, competente para deles conhecer é a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Destarte, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo Mº Pº e declaram o STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer deste recurso, declarando competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para onde devem ser remetidos os autos após o trânsito em julgado deste acórdão.

Sem custas.

22 de Setembro de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator por vencimento) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes* (vencido nos termos da declaração anexa). — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Declaração de voto

O Código de Processo Civil não previa o recurso de revista *per saltum* do tribunal judicial de 1ª instância para o Supremo Tribunal de Justiça. Das decisões dos tribunais de comarca cabe recurso de apelação para o tribunal de Relação (artºs 691º e seguintes) e dos acórdãos dos tribunais de Relação cabe recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça (artºs 721º e seguintes).

Este sistema tem vários inconvenientes: permite um triplo grau de jurisdição para o julgamento da matéria de direito e um duplo grau de jurisdição para a matéria de facto; o duplo grau de jurisdição sobre matéria de facto representa um simulacro de julgamento, mas nunca um novo julgamento sobre a matéria de facto, pois a censura que as Relações podem exercer sobre a decisão de facto está muito restringida pelo artº 712º do CPC; três graus de jurisdição pode constituir uma extensão ilimitada de um litígio por parte de um pleiteante teimoso, o que tem como consequência um excesso de trabalho para os tribunais e uma perda de tempo e de dinheiro para as partes.

Com a reforma do Código de Processo Civil iniciada pelo Decreto-Lei nº 224/82, de 8 de Junho, ratificado com emendas pela Lei nº 3/83, de 26 de Fevereiro, e continuada com o Decreto-Lei nº 128/83, de 12 de Março, procurou alterar-se este estado de coisas e optar pelo sistema germânico do recurso de revista *per saltum.* Para o efeito, o artº 721º, nº 4, do CPC, por força do Decreto-Lei nº 128/83, passou a admitir recurso de revista, directamente para o Supremo Tribunal de Justiça, da decisão do tribunal de comarca de que possa apelar-se e de que seja admissível recurso até àquele Tribunal, desde que esse recurso versasse exclusivamente matéria de direito e o recorrente solicitasse a subida directa do recurso para o Supremo e declarasse expressamente aceitar integral e unicamente a matéria de facto dada como assente na decisão recorrida.

O nº 6 do preâmbulo do DL nº 128/83 justificou assim o recurso *per saltum:* além de acarretar uma apreciável diminuição das despeass judiciais, o recurso directo para o Supremo tem o condão de descongestionar o movimento das Relações e de abreviar, e muito, a duração da fase dos recursos destinados a debater apenas matéria de direito, como é o caso da grande maioria dos agravos.

A justificação profunda das opções seguidas por esta reforma da nossa lei adjectiva civil, vamos encontrá-la num estudo do Cons. Campos Costa, intitulado *Reforma do Código de Processo Civil,* II vol., edição do Ministério da Justiça, Lisboa 1983, págs. 206 a 209. Aí se diz que se procurou salvaguardar o princípio do duplo grau de jurisdição, segundo o qual todas as acções, depois de julgadas por um tribunal, devem ser novamente apreciadas por outro tribunal de categoria superior; que o Supremo é algo mais que um tribunal de revista, pois tem ainda a função específica de assegurar a unidade do direito; que o princípio do duplo grau de jurisdição só obriga a que a demanda seja sujeita a um segundo julgamento; que não se justifica um terceiro grau de jurisdição num tipo de organização judiciária em que, na prática, a competência dos juízes do Supremo não é maior que a dos colegas da 2ª instância; que, como a decisão de facto não se reveste de menor importância do que a respeitante à questão jurídica, parece seguramente preferível que as nossas magras disponibilidades financeiras, e até humanas, sejam postas ao serviço de uma efectiva consagração do princípio do duplo grau de jurisdição em todos os domínios; que a limitação dos recursos é imposta pelas necessidades do Estado; que é preferível este recurso *per saltum* para o Supremo, que consagrar a irrecorribilidade dos acórdãos das Relações, a fim de que o Supremo possa desempenhar a sua importante função de assegurar a unidade do direito. E escreveu o Cons. CAMPOS COSTA que, inicialmente, *chegou a pensar que a legitimidade da revista* per saltum *deveria depender apenas do seguinte requisito: versar o recurso exclusivamente matéria de direito*. Mas como a verificação deste requisito depende da distinção entre *o facto* e *o direito,* e essa distinção nem sempre é fácil, considerou mais prudente subordinar a aplicação do recurso *per saltum* à exigência de uma declaração formal do recorrente no sentido da aceitação plena da matéria de facto.

Por razões de natureza política, esta reforma gorou-se. Mas a ideia não se perdeu. É que, logo no ano seguinte, o legislador retomou-a

no *Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais* (ETAF), aprovado pelo Decreto-Lei nº 129/84. Nos termos do seu artº 32º, nº 1, al. b), compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, *com excluvivo fundamento em matéria de direito*. E nos termos do artº 41º, nº 1, al. a), se o recurso não tiver por exclusivo fundamento matéria de direito, competente para dele conhecer não é o STA mas o Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Como se vê, o ETAF optou claramente por legitimar a revista *per saltum* ao requisito de o recurso versar exclusivamente matéria de direito, dispensando a declaração do recorrente no sentido da aceitação plena da matéria de facto. Qual a consequência dessa opção?

Entendo que o legislador, tendo conhecimento da Reforma em curso do Código de Processo Civil, quis simplificar o recurso *per saltum* para o STA: desde que o recorrente, sabendo que podia recorrer da matéria de facto para a 2ª Instância, se disinteressa desse recurso, e recorre directamente para o STA, não pode deixar de se entender que *renunciou ao recurso sobre a matéria de facto*. É este o entendimento seguido na Alemanha, pois, para o direito germânico, a declaração de consentimento de recurso *per saltum* é havida como manifestação de renúncia de apelação (neste sentido, vide ROSENBERG, in *Tratado da Derecho Procesal Civil,* ed. argentina de 1955, II, págs. 404 e 405, citado no estudo acima referido, do Cons. CAMPOS COSTA, a pág. 208). E não pode, em Portugal, ter-se entendimento diferente, em face do disposto no artº 681º do CPC. Com efeito, é lícito às partes renunciar aos recursos, não podendo recorrer quem tiver aceitado a decisão depois de proferida. Esta aceitação da decisão da 1ª instância pode ser expressa ou tácita, sendo aceitação tácita aquela que deriva da prática de quaquer facto inequivocamente incompatível com a vontade de recorrer. Ora, entendo que o recurso *per saltum* para o STA, quando se podia recorrer de facto para a 2ª Instância, é um facto inequivocamente *incompatível com a vontade de recorrer da matéria de facto*. Por isso, há que respeitar esta *vontade do recorrente,* não podendo a mesma ser subvertida pela dificuldade da distinção entre o facto e o direito. No caso *sub judicio,* o recorrente aceitou a parte da sentença da qual não quis recorrer para a 2ª Instância, e essa parte é a *decisão de facto*.

E a prática de 10 anos de ETAF aí está para provar o acerto deste voto de vencido. — *José Joaquim Almeida Lopes.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Questões prévias. Omissão de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

I — As questões que o MºPº pode suscitar no seu parecer antes da sentença e que obstam ao conhecimento do pedido (artº 141º do CPT) denominam-se de questões prévias.

II — Se uma questão prévia for decidida mas sem se especificarem os fundamentos da decisão, não existe a nulidade de omissão de pronúncia, pois houve pronúncia, no sentido de decisão.

III — A sentença nula por falta de fundamentação só pode ser assim arguida pelos interessados, pois a nulidade da sentença não é de conhecimento oficioso.

Recurso n.º 23 837. Recorrente: Ministério Público; Recorrida: EDS — Electronic Data Systems de Portugal; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em erro de autoliquidação, e após ter efectuado a reclamação graciosa, EDS — Electronic Data Systems Portugal, impugnou o acto de autoliquidação, embora tenha escrito que impugnava a decisão que indeferiu a reclamação graciosa. Pediu a anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa e que se determinasse a correcção, por erro, da autoliquidação do IRC relativa ao exercício de 1993.

No seu parecer antes da sentença, o MºPº suscitou a questão prévia do erro na forma de processo, pois, em vez de impugnar, a contribuinte devia recorrer hierarquicamente até ao Ministro das Finanças e, do despacho deste, interpor recurso contencioso para o STA.

Na sentença, o Mº Juiz do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa saneou o processo, escrevendo que não há nulidades que invalidem todo o processo e que não cumpre conhecer de outras excepções ou questões prévias, pelo que nada obsta à decisão.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o Mº Pº, tendo concluído as alegações dizendo que na sentença recorrida não foi conhecida questão — erro na forma de processo — que o MºPº devia apreciar, pelo que ocorre falta de pronúncia, o que configura nulidade de sentença nos termos do artº 144º, nº 1, do CPT.

Não houve contra-alegações.

Neste STA o processo foi aos vistos, pelo que cumpre decidir a questão de saber se a sentença é nula pelo motivo apontado pelo recorrente.

No seu parecer de fl. 32, o Mº Pª escreveu que a impugnante devia esgotar a via do recurso hierárquico até ao Ministro das Finanças e só depois, no caso de a pretensão não ser satisfeita, é que podia interpor recurso contencioso para o STA, pelo que a impugnação judicial constitui meio impróprio, o que configura excepção dilatória, a qual deve conduzir à absolvição da instância da Fazenda Pública.

Na sentença, o tribunal recorrido escreveu que não há nulidades que invalidem todo o processo e que não cumpre conhecer de outras excepções nem de questões prévias.

Nos termos do artº 140º do CPT, a vista ao MºPº antes da sentença tem como finalidade permitir que o respectivo magistrado se pronuncie expressamente sobre as questões da legalidade discutidas no processo.

No seu parecer, o Mº Pº pode suscitar questões que obstem ao conhecimento do pedido (artº 141º, nº 1, do CPT). Pode ainda arguir outros vícios do acto tributário impugnado [artº 143º, nº 2, al. b), do CPT].

Ora, que questão suscitou o Mº Pº?

No parecer, chamou-se de meio impróprio ao facto de a contribuinte não ter esgotado os meios graciosos e só depois passar para os meios

contenciosos. No recurso, o Mº Pº chama-lhe excepção dilatória inominada.

No direito processual civil, a utilização de meio impróprio designa-se por erro na forma de processo, e este erro gera nulidade mas não é uma excepção dilatória (artº 199º do CPC). Mas no processo judicial tributário essa questão não constitui nulidade insanável (artº 119º do CPT). Estamos, então, em face de uma questão prévia que obsta ao conhecimento do pedido (artº 141º, nº 1, do CPT).

O juiz deve apreciar todas as questões que lhe tenham sido postas (artº 660º, nº 2, do CPC). Mas se houver falta de pronúncia sobre questões que o juiz deve apreciar, a sentença é nula (artº 144º, nº 1, do CPT).

Ora, na sentença escreveu-se que não havia nulidades que invalidassem todo o processo e que não havia excepções ou questões prévias. Logo, tendo o Mº Pº suscitado uma questão prévia e tendo o Mº Juiz dito que não havia questões prévias que procedessem, está implícito que a questão prévia suscitada foi decidida. Questão diferente é o facto de essa decisão não estar fundamentada, caso em que seria nula por falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito (artº 144º, nº 1, do CPT). Mas não vem suscitada a nulidade por falta de fundamentação da decisão.

Deste modo, podemos concluir que o Mº Juiz *a quo,* ao decidir não haver questões prévias que procedessem, decidiu a questão que lhe foi posta pelo Mº Pº, e decidiu-a no sentido de não proceder.

Ora, das decisões recorre-se e das nulidades reclama-se. Como não há qualquer nulidade da sentença que tenha sido reclamada com êxito - e a da omissão de pronúncia não procede - segue-se que o recurso está votado ao insucesso.

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

Sem custas.

22 de Setembro de 1991. — *Almeida Lopes* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Alfredo Madureira* (vencido. Daria provimento ao presente recurso pois entendo que ocorre efectivamente a arguida omissão de pronúncia.) — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Impugnação judicial de liquidação. Formulação do pedido. Imposto sucessório. Liquidação parcial. Prédios objecto de processo expropriativo.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Tendo sido entendido por todos os intervenientes no processo — Administração Fiscal, Juiz, representante da Fazenda Pública e Ministério Público — que se estava perante a impugnação judicial de um dado acto de liquidação de imposto sucessório, é irrelevante que na petição não venha expressa e claramente formulado o pedido de anulação desse acto tributário.

2 — Havendo processos por expropriação por utilidade pública pendentes, relativos a imóveis relacionados no processo de imposto sucessório, não sendo a suspensão deste último requerida pelos interessados, a Administração Fiscal não pode efectuar uma liquidação parcial de imposto sucessório, excluindo aqueles imóveis, antes estando obrigada a efectuar uma liquidação que considere todos os bens da herança, pelos valores encontrados nos termos da lei.

Recurso n.º 23 840. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridas: Mª Rita Neves C. da Silva e outra; Relator: Ex.m Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença da Mmª. Juíza da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação da liquidação de imposto sobre as sucessões e doações deduzida por MARIA RITA NEVES COELHO DA SILVA e MARIA LUÍSA NEVES COELHO DA SILVA, residentes em Rio Tinto, Gondomar.

Formula as seguintes conclusões:

«1) Resulta das disposições conjugadas nos artºs 118º, 120º e 123º do CPT que a impugnação judicial se funda em qualquer ilegalidade e visa obter a anulação do acto tributário de liquidação de que tenha resultado contribuição ou imposto, excepto nos casos de fixação de rendimentos que não dê origem a liquidação (nº 3 artº 131º CIRS e nº 3 artº 111º CIRC) ou de fixação de valores patrimoniais (artºs 7º e 13º CCAut), sendo aquele acto o seu objecto.

2) *In casu,* o pedido de fls. 3-16 não visa a impugnação de qualquer acto tributário de liquidação, fixação de rendimentos ou de valores patrimoniais, até porque não ocorreu qualquer tributação pela A.F. relativamente às verbas objecto de processo expropriativo.

3) Não tendo tais verbas sido tributadas, a impugnação carece de objecto não fazendo sentido a decisão de anulação da liquidação efectuada.

4) Ao decidir de forma como o fez está o Tribunal a substituir-se à própria Administração condenando-a a adoptar conduta diferente da considerada ilegal, pretendendo definir directamente a situação tributária das impugnantes, ultrapassando assim a sua competência, restrita à anulação dos actos ilegais.

5) A douta sentença recorrida violou o disposto nos artigos 118º e 120º do CPT.»

1.2. Contra-alegaram as recorridas, assim concluindo:

«1) A ineptidão da petição de impugnação, a manifesta improcedência ou qualquer outra excepção, deveriam ter sido arguidas pelo Representante da Fazenda Pública em sede de oposição em 1ª instância.

2) A falta de oposição à petição de impugnação, com a respectiva alegação das excepções ora arguidas, fez precludir o direito de as mesmas serem apreciadas em sede de recurso.

3) Os factos alegados na petição de impugnação são claramente conducentes ao pedido de anulação da liquidação efectuada, pelo que a petição não poderá considerar-se inepta.

4) A sentença ora em recurso anulou o acto de liquidação, por ilegal, não condenando a Administração Fiscal a tomar qualquer outra atitude.

5) A sentença, ora em recurso, deverá manter-se *in toto.*»

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de o recurso merecer provimento, por o acto tributário em causa não enfermar de qualquer vício, aliás, não invocado pelas impugnantes.

1.4. Os Exmºs. Adjuntos apuseram os seus vistos.

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

A) Manuel Luís Neves Coelho da Silva faleceu em 13/02/89, no estado de solteiro, tendo-lhe sucedido, como únicas e universais herdeiras, as aqui impugnantes;

B) Em 10/03/89 procedeu-se à instauração do processo para liquidação do imposto sobre as sucessões e doações;

C) Em 9/05/89 foi apresentada a respectiva relação de bens, tendo sido descritas 289 verbas do activo e 3 do passivo;

D) Os Serviços da Administração Fiscal tomaram conhecimento, através de ofícios enviados pela "Brisa — Auto Estradas de Portugal" e pela "Junta Autónoma de Estradas" que sobre os prédios descritos na relação de bens junta ao processo atrás referido e sob as verbas nºs 33, 41, 46, 47, 48, 56, 89, 90, 92 e 166 pendiam diversos processos judiciais de expropriação por utilidade pública;

E) Tais processos encontravam-se, na altura, a correr termos no tribunal competente, onde havia sido fixada provisoriamente indemnização;

F) Com base em tais informações os serviços optaram por efectuar a correspondente liquidação de imposto com base nos valores já determinados e conhecidos, excluindo as verbas indicadas que diziam respeito a imóveis com processos de expropriação pendentes;

G) Da liquidação efectuada resultou Esc. 1.644.356$00 de imposto a pagar por cada interessado;

H) Estes foram notificados do resultado da liquidação em 24/05/91;

I) E, em 31/05/91, "contestaram" tal liquidação;

J) Por despacho do Sr. Chefe da R. F. de 05/07/91 foi indeferida, na totalidade, a reclamação apresentada;

K) Nessa mesma data foram as interessadas notificadas daquele despacho;

L) O imposto apurado foi pago em 29/08/91;

M) Esta impugnação tem entrada na R. F. em 06/09/91.»

3.1. Denominando a acção de "Impugnação do Acto Tributário", e referindo um processo de liquidação de imposto sucessório envolvendo várias verbas "objecto de declarações de utilidade pública", as ora recorridas formularam, a final da petição inicial, este pedido:

"a) Declarar-se nulas e inexistentes as declarações de utilidade pública de expropriação constantes da II Série do Diário da República nºs 117, de 25/5/1987; nº 95, de 24/4/1986; nº 285, de 12/12/1988 e nº 26, de 31/1/1990;

b) Declarar-se, em consequência, ilegal a omissão de tributação pelos respectivos valores matriciais, das verbas da relação de bens referidas a fls. 176 do processo de liquidação de imposto sucessório nº 1315, a que se procedeu por óbito do Dr. Manuel Luís Neves Coelho da Silva, por inexistência à data da sua morte de facto tributário, dada a nulidade das expropriações por inutilidade pública, de tais verbas, de onde resulta a violação dos § 1º dos arts. 20 e 19 do C.S.I.S.D.

c) Declarar-se, em conformidade, que por inexistência das expropriações, e de facto tributário, não há qualquer montante de indemnizações a considerar, para efeito de tributação, nos ternos da parte final do artº 19 do C.S.I.S.D.

d) Ordenar-se consequentemente e pelos mesmos motivos, a tributação das mesmas verbas pelos seus valores matriciais, conforme preceitua a 1ª parte do § 2º do artº 2º do C.S.I.S.D."

Enunciado foi, portanto, um pedido complexo, constituído por um pedido-base, de onde os outros decorrem.

Na alínea a) as impugnantes pretendem se declarem nulas as declarações de expropriação relativas a verbas descritas no processo de imposto sucessório.

Na alínea b) retiram daquele pedido declaração de nulidade uma consequência: que é ilegal a omissão de tributação, pelos valores matriciais, das mesmas verbas.

Na alínea c) extraem da mesma declaração de nulidade outra consequência, a saber, que, inexistindo expropriações, não há facto tributário, nem "qualquer montante de indemnizações a considerar para efeitos de tributação".

Na alínea d) pedem, pelo mesmo motivo, a tributação das verbas pelos seus valores matriciais.

É patente em tudo isto um (pelo menos) equívoco das impugnantes: que o tribunal tributário poderia declarar a nulidade e inexistência de acto expropriativo.

Mas a verdade é que tão anómalo pedido formulado em petição de impugnação judicial de acto tributário escapou sem reparo ao exame liminar, merecendo um despacho de admissão sem qualquer reserva. E, sem contestação da Fazenda Pública, viria a ser proferida sentença que julgou procedente a impugnação, anulando a liquidação, por, sendo parcial, ser ilegal, já que a Administração Fiscal não tinha base legal para excluir quaisquer verbas da liquidação, antes devendo atender "a todos os bens transmitidos, de acordo com a situação e os elementos que nesse momento e de acordo com a lei deveriam relevar".

A Mª. Juíza *a quo* interpretou, pois, o pedido como de anulação da liquidação de imposto sucessório, por ilegalidade, consistente em não se ter liquidado imposto sobre o valor da totalidade dos bens da herança, já que se excluíram aqueles que estavam sujeitos a processo de expropriação pendente.

A Fazenda Pública discorda por entender que não vem imputada ilegalidade à liquidação efectuada, mas antes àquela (adicional) que ainda o não foi, carecendo a impugnação de objecto. Ademais, o tribunal substituiu-se à Administração Fiscal, impondo-lhe a adopção de determinada conduta, assim excedendo a sua competência.

3.2. Parece evidente que, ao anular, por a julgar ilegal, a liquidação de imposto sucessório, o tribunal não excedeu os seus poderes.

O processo judicial tributário visa, além do mais, a impugnação dos actos tributários, com fundamento em qualquer ilegalidade, obrigando-se a Administração à reconstituição plena da legalidade do acto [artigos 118º nº 2 alínea a), 120º e 145º do Código de Processo Tributário, doravante CPT].

Deste modo, e no caso, anulada a liquidação, a Administração Fiscal deve efectuar nova liquidação expurgada do vício que conduziu à sua anulação.

Não há, no dispositivo da sentença, qualquer definição directa da situação tributária das impugnantes, que imponha à Administração

Fiscal conduta diversa da que lhe impõe a lei — reconstituição plena da legalidade do acto.

Portanto, o tribunal agiu dentro dos poderes que a lei atribui, não ofendendo, designadamente, os artigos 118º e 120º do CPT.

Improcedem, deste modo, as conclusões 4 e 5 das alegações de recurso.

3.3. Questão diferente é a colocada nas conclusões 2 e 3, em que se afirma que as impugnantes não teriam formulado o pedido de anulação do acto tributário anulado, "até porque não ocorreu qualquer tributação pela A. F. relativamente às verbas objecto de processo expropriativo".

Ainda que tal não conclua expressamente, a Fazenda Pública acusa, deste modo, a sentença de ter decidido coisa diversa do objecto da demanda. Objecto que, aliás, nem sequer existiria, já que as faladas verbas não foram tributadas.

É verdade que o pedido foi formulado de forma extremamente infeliz, como já se notou, e que os termos da petição não são claros, sequer, quanto ao objecto da demanda.

Mas afirma-se vir impugnar um acto tributário, e o único acto tributário aludido ao longo da petição é o de liquidação de imposto sucessório.

Observe-se, aliás, que, entrada a petição na Repartição de Finanças, esta a autuou como "impugnação sobre imposto sucessório" (vd. fls. 2), instruindo-a como tal, designadamente informando que não havia "reclamação contra o acto tributário ora impugnado", apensando "o processo que serviu de suporte ao acto impugnado" (fls. 8), e prestando informação em que, além do mais, avalia da tempestividade da impugnação face à data da abertura do cofre, de acordo com o então vigente artigo 89º do Código de Processo das Contribuições e Impostos — adiante, CPCI — (fls. 82 a 85).

A Administração Fiscal não teve, pois, dúvidas de estar perante uma impugnação do acto de liquidação do imposto sucessório.

Dúvidas que não também não teve o Director de Finanças que informou a fls. 93 a 96, nem os Exmºs. Magistrados do Ministério Público junto do Tribunal recorrido e deste Tribunal, ao emitirem os seus doutos pareceres.

Ora, tratando-se de um pleito por todos entendido como de impugnação de acto de liquidação, assume relevo menor a questão do pedido formulado. É que a impugnação dos actos tributários tem por fim obter a sua anulação, com fundamento em ilegalidade, como mais claramente do que o actual artigo 120º do CPT dispunha o artigo 5º do CPCI. Assim sendo, a forma menos feliz como foi formulado o pedido não podia alterar o essencial, que era estar-se perante um processo de impugnação de liquidação de imposto sucessório, sendo seu objecto a anulação desse acto.

E nem se diga que tal pedido não foi formulado: na alínea b) pede-se se declare "ilegal a omissão de tributação imediata (pela liquidação em crise) pelos respectivos valores matriciais das verbas da relação de bens referidas (. . .), de onde resulta a violação dos § 1º dos arts. 20 e 19 do C.S.I.S.D.".

Quanto à alegada não tributação relativamente às verbas objecto de processo e expropriativo, que a recorrente invoca para demonstrar que a impugnação não tem objecto, é objecção já respondida. O objecto é a liquidação de imposto sucessório, e a ilegalidade acusada consiste, precisamente, em se ter feito uma liquidação parcial, da qual se excluiu o valor de alguns dos bens transmitidos por herança.

Em súmula, nem o processo carece de objecto, nem a sentença conheceu de coisa diversa do que estava pedido, improcedendo, por isso, as conclusões 2 e 3.

3.4. Conforme resulta dos factos apurados, a Administração Fiscal tomos conhecimento, no decurso do procedimento tendente à liquidação de imposto sucessório aqui em causa, que, relativamente a vários prédios descritos na relação de bens que lhe fora junta, pendiam processos judiciais de expropriação por utilidade pública, nos quais havia sido fixada provisoriamente indemnização.

Nos termos dos §§ 1º dos artigos 20º e 19º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISSD), se os bens forem expropriados por utilidade pública antes da liquidação, o valor a considerar será o montante da indemnização.

Mas se a expropriação ocorrer após a liquidação, o valor a atender será, em rega, o patrimonial constante da matriz, por força do § 2º do mesmo artigo 20º. No caso, havia processos de expropriação por utilidade pública pendentes, quando a liquidação do imposto estava por efectuar.

Ocorria, pois, a causa justificativa da suspensão do processo de liquidação de imposto sucessório referida no artigo 84º e § 1º do CIMSISSD, embora apenas relativamente "aos bens que forem objecto do pleito": a pendência de "processo de expropriação por utilidade pública de bens pertencentes à herança (. . .)".

Mas a suspensão só podia ser requerida pelos interessados naquele processo, de acordo com o mesmo artigo, inexistindo norma que faculte à Administração Fiscal a iniciativa de suspender o processo.

Porém, o que aconteceu foi que a Administração Fiscal liquidou imposto sucessório com base nos valores já determinados e conhecidos, excluindo as verbas que diziam respeito a imóveis com processos de expropriação pendentes. Ou seja, suspendeu o procedimento, no que a estes bens concerne.

Ora, na falta de lei expressa que tal lhe permitisse, a Administração deveria liquidar imposto sucessório sem deixar de considerar qualquer dos bens da herança, atendendo aos valores encontrados nos termos da lei — artigo 82º do CIMSISSD.

Foi isto mesmo que entendeu a sentença recorrida, ao ponderar que a Administração Fiscal tinha a obrigação de definir a situação tributária das recorridas em toda a sua amplitude, não podendo escolher, de forma arbitrária e discricionária, a oportunidade para agir. Contendo a lei regras para determinar o valor dos vários bens, e não possibilitando a suspensão do procedimento à Administração Fiscal, não podia ela deixar de liquidar o imposto (todo o imposto, e não apenas parte dele) considerando todos os bens transmitidos, conforme os critérios legais de determinação desses valores, sem prejuízo de, mais tarde, sendo caso disso, proceder a liquidação adicional, nos termos previstos no artigo 11 º do CIMSISSD.

Ao proceder como procedeu a Administração agiu ilegalmente, suspendendo o procedimento relativamente a alguns dos bens, sem cobertura legal, e efectuando uma liquidação parcial não autorizada no caso. Ofendeu, deste modo, o artigo 82º do CIMSISSD, improcedendo todas as conclusões, e não merecendo censura a sentença que neste pendor decidiu.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.
Sem custas.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Baeta de Queiroz* (Relator). — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Embargos de terceiro. Posse. Penhora. Anterioridade desta.

Doutrina que dimana da decisão:

Não podem proceder os embargos de terceiro à penhora efectuada em 12 de Julho de 1995, se em tais embargos não se alegam comportamentos do embargante próprios de proprietário, ocorridos antes de 24 de Agosto de 1995, data em que o embargante adquiriu o bem penhorado ao executado.

Recurso nº 23 842. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José António de Oliveira Valente; Relator: Exmº Consº Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra que julgou procedentes os embargos de terceiro deduzidos por JOSÉ ANTÓNIO DE OLIVEIRA VALENTE, residente em Soure, à penhora de imóvel efectuada em execução fiscal em que é executada SOFILAR — COMÉRCIO DE FERRAGENS E FERRAMENTAS, LDA., com sede em Condeixa-a-Nova.

Formula as seguintes conclusões:

"1) A penhora efectivou-se em 12 de Julho de 1995;

2) O embargante adquiriu a posse e a propriedade do bem embargado por escritura pública de 24 de Agosto de 1995;

3) Porque assim aconteceu, não podia tal penhora ofender a posse do embargante;

4) Decidindo pela procedência dos embargos, a douta sentença violou o nº 1 do artigo 319º do Código de Processo Tributário."

1.2. Contra-alegou o recorrido, assim concluindo:

"1) Os efeitos da penhora.só se produzem, relativamente a terceiros de boa fé, após o registo;

2) A penhora foi registada depois da posse e aquisição de propriedade pelo recorrido;

3) Nenhuma disposição legal foi violada pela douta sentença recorrida, nem deve ser mantida na íntegra, com o que se fará JUSTIÇA."

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de o recurso merecer provimento, por a posse do embargante não ter sido ofendida pela penhora que lhe é anterior, ainda que só posteriormente registada.

1.4. Os Exmºs. Adjuntos apuseram os seus vistos.

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

«A) A penhora em causa incidiu, circunstancialmente, sobre um prédio urbano composto de rés-do-chão destinado a comércio, com a área de 294 m2, sito na Av. Visconde de Alverca, em Condeixa-a-Nova, inscrito na respectiva matriz sob o art. 1385º, descrito na Conservatória do Registo Predial de Condeixa-a-Nova sob o art. 00046./060.995;

B) Tal prédio foi adquirido pelo embargante e esposa, por escritura pública de compra e venda celebrada no Cartório Notarial de Soure, a 24 de Agosto de 1995, e constante do livro de notas para escrituras nº 155-C, a fls. 83 e 84 v, daquele Cartório;

C) Da escritura consta que o prédio é vendido pela Sofilar Comércio de Ferragens e Ferramentas, Lda, livre de quaisquer ónus ou encargos;

D) E que sobre o mesmo prédio apenas incidia uma hipoteca voluntária a favor do BESCLxa, que foi distratada no mesmo acto;

E) Da certidão da Conservatória do Registo Predial de Condeixa-a-Nova, passada em 27.07.95, constava que o prédio estava livre de ónus e encargos;

F) O embargante e a esposa adquiriram o prédio em causa, de imediato ficando com ele na sua inteira responsabilidade;

G) Havendo, mesmo, cedido uma sua loja integrante a um tal Barateiro;

H) Foi o embargante que, aquando da aquisição, lá efectuou limpezas, arranjando-a com pessoal;

I) A casa era dele, sem qualquer tipo de restrição;

J) Tal aconteceu, desde e com a aquisição, de modo público; Ininterruptamente, à vista de toda a gente; Sem qualquer oposição; Na convicção de que coisa sua se tratava;

K) O que já vinha acontecendo com os seus antecessores imediatos e mediatos, há mais de vinte anos;

L) Em 12 de Julho de 1995, a Fazenda Nacional penhorou o mesmo prédio na execução fiscal referida nos Autos, movida à Sofilar, Lda, proveniente de IVA e contribuição Autárquica;

M) Tendo efectuado o registo da penhora em 20 de Outubro de 1995;

N) Só em 16 de Maio de 1996 o embargante tomou conhecimento da penhora e registo referidos, por comunicação que lhe foi feita das Finanças;

O) A cujo acto ou processo foi alheio.»

3.1. Alegou o recorrido, na petição de embargos, que, por obra de aquisição derivada em 25 de Agosto de 1995 (compra e venda), passou a exercer sobre o prédio dos autos os poderes próprios do proprietário, como já o faziam os seus antecessores, tendo registado a aquisição que, por isso, é oponível à Fazenda Pública e prevalece sobre a penhora por ela levada a cabo.

A sentença julgou os embargos procedentes, na consideração de que a posse do embargante, que não tem que ser registada, era anterior à do registo da penhora, e fora por esta ofendida.

A recorrente Fazenda Pública defende, no recurso, que tal ofensa não existe, já que o recorrido não tinha posse anterior à penhora.

3.2. Para decidir o recurso importa ter presentes as datas em que, de acordo com a sentença recorrida, ocorreram os factos essenciais:

A Fazenda Pública penhorou o imóvel em 12 de Julho de 1995 — alínea L) da matéria de facto;

O embargante adquiriu-o à executada por escritura pública de 24 de Agosto seguinte — alíneas B) e C) da matéria de facto;

A partir desta última data o embargante passou a comportar-se como proprietário do imóvel, cuidando dele e cedendo o uso de uma parte — alíneas F) a K) da matéria de facto;

Em 20 de Outubro de 1995 foi registada a penhora a favor da Fazenda Pública — alínea M) da matéria de facto.

Estes factos impõem-se a este Tribunal, que, no caso, não tem poderes de cognição de facto, nos termos do disposto no artigo 21º nº 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

3.3. Ora, como é sabido, os embargos de terceiro são um meio processual de defesa da posse ofendida por uma diligência ordenada judicialmente, designadamente a penhora — vd. os artigos 1285º do Código Civil, 1037º nº 1 do Código de Processo Civil e 319º nº 1 do Código de Processo Tributário.

Importa, pois, que exista uma situação de posse, ou, melhor dizendo, uma relação possessória relativa ao imóvel, e que o possuidor veja a sua posse violada pela diligência judicialmente ordenada.

No nosso caso, a diligência é, seguramente, a penhora, que consiste numa apreensão do bem, com entrega ao fiel depositário, que dele passa a tomar conta, explorando-o e administrando-o, como resulta do que estabelecem os artigos 838º nº 2, 840º nº 1, 841º nº 2, e 843º nºs 1 e 2, todos do Código de Processo Civil.

É claro que a entrega do bem a um depositário, que passa a exercer poderes que antes eram exercidos pelo proprietário, é ofensiva da posse em que este estava.

Porém, o embargante, na petição de embargos, alegou uma posse resultado da aquisição de 24 de Agosto de 1995, data a partir da qual passou a ocupar-se do imóvel como coisa sua, como, aliás, já antes os seus antecessores haviam feito — cfr. os artigos 2º, 6º, 7º, 12º, 15º a 18º da petição.

Não invocou posse anterior a essa data, nem factos que a integrem, nem eles se provaram.

Não se entende, deste modo, como é que a posse do embargante, iniciada em 24 de Agosto de 1995, podia ter sido ofendida por uma penhora anterior, de 12 de Julho — vd. José ALBERTO DOS REIS, Processos Especiais, I, pág. 406.

Dito de outro modo, não havia, quando ocorreu a penhora, qualquer comportamento do recorrente face ao imóvel que constituísse uma relação possessória, já que essa só se estabeleceu, de acordo com os factos por si alegados, após a aquisição de 24 de Agosto, e em resultado dela.

Não estando o recorrente aquando da penhora na posse da coisa penhorada, não podia tal penhora ter ofendido a sua posse, que então não existia.

No sentido de que a posse posterior à penhora não pode servir de fundamento a embargos de terceiro, vejam-se os acórdãos desta Secção de 12 de Março de 1997 (Pleno), 15 e 25 de Fevereiro de 1998, nos recursos nºs 14508, 20825 e 20874, respectivamente.

Com isto nada tem a ver a questão do registo da penhora, e dos efeitos desta relativamente a terceiros.

É verdade que a posse não tem que ser registada, e que a penhora o tem que ser, para produzir efeitos relativamente a terceiros.

Mas não se trata, neste processo, de retirar quaisquer efeitos da penhora relativamente a terceiros. Do que se trata é de verificar se o embargante era possuidor do bem penhorado e se a sua posse está carecida de tutela, por ter sido ofendida pela penhora.

Como se viu, a resposta é negativa, na falta de posse anterior à penhora, que esta pudesse ter perturbado.

Acresce, por último, que também se não coloca, aqui, nenhuma questão relativa à prioridade dos registos sobre o imóvel. É que, sendo verdade que a penhora foi registada, o embargante não invocou, nem está provado, qualquer registo de propriedade anterior a seu favor.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e julgando improcedentes os embargos de terceiro.

Custas a cargo do recorrido na 1.ª instância e neste Tribunal, fixando-se a procuradoria, aqui, em 40%.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Oposição. Reversão. Dívidas à Segurança Social. DL 68/87. CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Após a entrada em vigor do Código de Processo Tributário ficaram tacitamente revogados os DL 68/87 e 103/80 por força do disposto no artigo 11º do DL 154/91.

II — Em face dessa situação passou a aplicar-se à responsabilidade pelas dívidas à Segurança Social o regime previsto no artigo 13º do CPT.

Recurso n.º 23 847. Recorrente: Fazenda Pública; Rcorrido: Pedro Nuno Magalhães Ferreira da Silva; Relator: Ex.mo Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Pedro Nuno Magalhães Ferreira da Silva deduziu, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, oposição à execução que contra si revertera referente a dívidas de contribuições à Segurança Social da firma "A. Borges da Silva e Irmão, Lda.," de que era sócio-gerente.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada procedente e extinta a execução quanto ao oponente.

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

1 — A dívida exequenda refere-se a contribuições para o CRSS dos meses de Abril a Novembro de 1993.

2 — A responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores pelas dívidas da sociedade resulta do disposto no artº 13º do Código de Processo Tributário.

3 — As receitas parafiscais desde que cobradas em processo de execução fiscal rege-se por aquele artº 13º, por subordinação ao artº 1º do CPT.

4 — Dada a presunção legal do citado artigo 13º dá-se a inversão do ónus da prova - artº 344º do Código Civil.

5 — Os oponentes retiveram a parte da contribuição correspondente aos empregados da empresa e não a entregaram ao Estado, utilizando os montantes para pagamento de salários.

6 — Não demonstrou assim não ter tido culpa na insuficiência do património para o pagamento das dívidas fiscais.

7 — Deve o oponente ser considerado parte legítima para as dívidas a que se reportam os presentes autos.

8 — A douta sentença violou o artº 13 do Código de Processo Tributário e o artº 350º do Código Civil.

Não houve contra-alegações.

A Ex.ma Magistrada do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido do provimento do recurso por o artigo 13º do CPT ser aplicável às dívidas relativas às contribuições em causa.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

A) Contra A. Borges Silva e Irmãos Lda. foi instaurada a execução fiscal supra identificada para cobrança de Contribuições em dívida ao CRSS de Abril a Novembro de 1993, no montante de esc. 2.738.692$00.

B) A sociedade executada não possui bens para pagamento da quantia exequenda.

C) Naquela execução foi ordenada a reversão da execução contra o oponente.

D) O oponente usava o dinheiro relativo ao IVA e Segurança Social para pagamento de salários.

E) Em 1993 o agregado familiar do oponente teve um rendimento bruto de esc. 3.992.407$00 e era composto por dois sujeitos passivos e um dependente.

Assentes estes factos apreciemos a situação.

A questão fulcral que se suscita no presente recurso consiste em decidir se a prova da culpa caberá ao revertido ou à Fazenda Pública. Como se vê do probatório estão em causa dívidas de contribuições para a Segurança Social relativas aos meses de Abril a Novembro de 1993, afirmando-se expressamente na sentença recorrida que o oponente não logrou demonstrar que não teve culpa na situação de insuficiência patrimonial da empresa, prova que igualmente não foi feita pela Fazenda Pública. A divergência entre o entendimento da sentença e o da recorrente não se reporta aos factos, o que implicaria a incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal, mas às normas aplicáveis à situação concreta. Defende a sentença recorrida que à responsabilidade pelas dívidas à Segurança Social resultantes do artigo 13º do DL 103/80 é aplicável o artigo 78º do Código das Sociedades Comerciais *ex vi* do artigo único do DL 68/87. Contrariamente entende a recorrente que ao caso se aplica o disposto no artigo 13º do CPT.

As dívidas em causa respeitam, como vimos, ao ano de 1993, pelo que ocorreram já na vigência do Código de Processo Tributário. Prescreve o artigo 13º nº 1 deste diploma que os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação aquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais. O modo de efectivar a responsabilidade dos gerentes e o ónus de se exonerar da responsabilidade que para si revertera foi variando de acordo com os diplomas legais que foram sendo aplicáveis. Tempos houve, aquando da entrada em vigor do CPT, em que se questionou se o seu artigo 13º seria retroactivamente aplicável, vindo a decidir-se pela inaplicabilidade às situações anteriores. E assim se tem entendido que se a dívida se reporta ao período anterior ao DL 68/87 é-lhe aplicável o artigo 16º do CPCI, regendo-se a prova pelo que nele se contém, ocorrendo uma presunção de culpa de quem exerce a gerência de direito e de facto. Se a dívida se refere ao período posterior a tal decreto-lei aplicar-se-á o disposto no artigo 78 do CSC, pelo que será ao exequente que caberá provar a culpa do gerente pela insuficiência do património da executada para solver os seus compromissos fiscais. Finalmente no âmbito do artigo 13º do CPT será, como atrás referimos, ao gerente que competirá alegar e provar que não foi por culpa sua que o património da executada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.

A sentença recorrida não põe em causa directamente o que se acaba de referir. Faz porém uma interpretação do artigo 13º do CPT no sentido de que nele se não incluem as dívidas à Segurança Social previstas no artigo 13º do DL 103/80, o que levaria a ser aplicável a elas o DL 68/87, não obstante se reportarem ao ano de 1993. Embora a natureza das contribuições para a Segurança Social seja controvertida na doutrina tem-se vindo a entender neste Supremo Tribunal, nomeadamente após o acórdão do Tribunal Constitucional nº 363/92 de 12 de Novembro, tais contribuições como impostos. Remete-se aqui para o recente acórdão deste STA de 16 de Junho de 1999, proferido no recurso nº 23889, que historia com detalhe toda esta evolução e que nos abstemos de reproduzir.

O artigo 11º do DL 154/91 de 23 de Abril revogou, a partir da entrada em vigor do novo código, toda a legislação contrária ao código aprovado, salvas as excepções que refere. Consagrando o artigo 13º do DL 103/80 um regime de responsabilidade subsidiária não compaginável com o do CPT, terá de entender-se, no que toca às dívidas posteriores à entrada em vigor deste código, tal regime como revogado. Terá assim que aplicar-se às dividas dos autos o artigo 13º do CPT que, como vimos, atribui aos gerentes a responsabilidade pelo pagamento das contribuições desde que não provem que não foi por culpa sua que o património da empresa se tornou insuficiente para satisfazer os créditos fiscais.

No caso concreto constata-se que o oponente era gerente da executada, que esta não tinha bens que permitissem o pagamento da quantia exequenda e que o revertido não provou não ter tido culpa nessa situação de insuficiência do património da executada. Tanto basta para que se tenha de concluir que não afastou a sua responsabilidade, sendo por isso responsável pelo pagamento de tais dívidas, em conformidade com o disposto no artigo 13º do CPT.

Pelo exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a oposição.

Custas pelo oponente mas apenas na 1ª instância.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Vítor Manuel Marques Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

IRC. Obras de manutenção, reparação ou conservação efectuadas em prédio alheio.

Doutrina que dimana da decisão:

Os encargos com obras de manutenção, reparação ou conservação efectuadas em edifício alheio não são, nos termos do artº 5º nº 2 al. d) e nº 5 al. b) do Dec. Reg. nº 2/90, de 12/1, susceptíveis de reintegração ou amortização, devendo antes ser tidos como consta do exercício, de harmonia com o disposto no artº 23º do C.I.R.C..

Recurso n.º 22 864. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Américo Fraga Lamares e C.ª, Ldª; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

A Fazenda Pública, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo, a fls. 84 e seguintes, que negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença do T.T. de 1ª Instância do Porto, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1. Os conceitos de conservação, reparação e beneficiação são muito simples e não podem suscitar dúvidas.

2. O prédio em causa tem cerca de cem anos e encontrava-se em adiantado estado de degradação.

3. Necessitava, por isso, de obras que se traduziram numa grande reparação.

4. Das quais resultou necessariamente uma inegável e extraordinária "beneficiação".

5. O MD Acórdão ao qualificar como de simples "manutenção" e "conservação" as obras efectuadas optou por uma qualificação muito própria que se afasta notoriamente da realidade e do entendimento comum sobre estes mesmos conceitos.

6. Por outro lado, o prédio no qual foram efectuadas as obras não pertence à impugnante. É alheio.

7. Pelo que está liminarmente afastada a hipótese da aplicação das regras que dizem respeito ao activo imobilizado das empresas.

8. Mas acresce que a situação sobre a qual compete decidir tem previsão expressa na alínea d) do nº 2 do Dec. Reg. nº 2/90, de 12 de Janeiro.

9. Ali se prevê na realidade o modo de tratamento das "Obras em edifícios alheios".

10. Que é precisamente o caso.

11. Não pode, assim, deixar de aplicar-se a referida disposição legal.

12. Ao qualificar como de simples manutenção e conservação as grandes obras efectuadas o MD Acórdão fez errada interpretação dos factos que resultou, também, em errada interpretação e aplicação da lei [artº 5º nº 2 al. d) do Dec. Reg. nº 2/90 de 12 de Janeiro].

Pelo que deve ser revogado e substituído por outro que conclua pela contabilização do custo das obras de acordo com o artº 5º nº 2, al. d) do Dec. Reg. nº 2/90 de 12/Janeiro.

Contra-alegou a recorrida Américo Fraga Lamares e Cª, Ldª., batendo-se pela manutenção do julgado.

O Exm.º Magistrado do MºPº foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

O acórdão recorrido regista a seguinte matéria de facto:

1. A impugnante exerce a actividade de "Edição de publicações não periódicas", CAE 342022.

2. Em 28/5/92 a impugnante apresentou a declaração modelo 22 de IRC do ano de 1991, em que apurou a matéria colectável de esc. 3.276.032$00, do que veio a resultar um imposto a pagar de esc. 185.080$00.

3. Efectuada visita de fiscalização à impugnante foi apurado o seguinte:

"O sujeito passivo registou indevidamente na conta 62.2.32, Fornecimentos e Serviços Externos — Conservação e Reparação, as seguintes facturas emitidas pela firma António Moreira e Zélia Dias Ribeiro Limitada, contribuinte nº 501009410, com sede em Rua da Miragaia, nº 162, r/c, Porto:

Factura:

N.º e data:

1023/4, 05-07-91: Fazer 2 quartos de banho, cozinha e copa	4.117.710.00
1025, 21-10-91: Reparação do telhado, clarabóias, etc.	2.444.750.00
1026, 21-10-91: Substituição chapas do telhado do pavilhão, etc.	1.597.981.00
Total	8.160.441.00

respeitantes a uma beneficiação e a uma grande reparação no edifício da sede que não é sua propriedade. Assim considerou como custo de exercício de 1991, na totalidade, estes valores, quando deveria ter registado uma conta de imobilizado e efectuado a reintegração a uma taxa nunca superior a 33.33%.

Deste modo o lucro tributável declarado deverá ser aumentado em 5.440.566$00 — 8.160.441$00 — 33.33 % s/ 8.160.441$00".

4. Com base naquela informação pela Administração Fiscal foi efectuada a liquidação nº 8310028711 de 13/10/93 de esc. 2.423.802$00, e notificada a impugnante para proceder ao pagamento da importância referida no prazo de trinta dias, cuja data limite de pagamento terminou em 26 de Janeiro de 1994.

5. Como não foi efectuado o pagamento foi instaurada a execução fiscal nº 3182-94/103599.1.

6. O prédio em que se realizaram aquelas obras está arrendado à impugnante.

7. Aquele edifício tem mais de cem anos e tinha problemas de canalizações e infiltrações, sendo que as obras realizadas foram de reparação do telhado, caleiras, substituição das colunas de esgotos e demais canalização nas casas de banho e cozinha, as quais já existiam.

As obras atrás referidas foram, pelo acórdão recorrido, classificadas como sendo de manutenção, reparação ou conservação e, como tal, não susceptíveis de serem reintegradas e amortizadas, constituindo, pois, custos do exercício respectivo.

Contra este entendimento reagiu a F.P. qualificando tais obras como de grande reparação, das quais resultou necessariamente uma inegável e extraordinária "beneficiação" devendo, pois, ser contabilizadas de acordo com o artº 5º nº 2 al. d) do Dec. Reg. nº 2/90 de 12/1.

De concluir é, assim, que o litígio radica, fundamentalmente, na qualificação das obras efectuadas, sendo pacífico que foram efectuadas em edifício alheio.

Acontece, porém, que a pronúncia do tribunal recorrido que as teve como de manutenção, reparação ou conservação, porque mera ilação lógica extraída do probatório, situando-se no domínio factual, é imodificável por este S.T.A. (v. artº 21º nº 4 do E.T.A.F. e 722º nº 2 e 729º nº 1 do C.P. Civil).

Assim, tais obras em edifício alheio, de manutenção, reparação ou conservação, face ao disposto no artº 5º nº 2 al. d) e nº 5 al. b) do Dec. Regulamentar nº 2/90, de 12/1, não são susceptíveis de reintegração ou amortização, devendo antes ser tidas como custos do exercício.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Recurso "per saltum". Matéria de facto. Incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. Competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso "per saltum" matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A., para daquele conhecer e pela competência, para o efeito, do T.C. Administrativo.

Recurso n.º 23 911. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Joaquim Alberto Pedrosa da Rocha; Relator: Exm.º Sr. Consº Dr. Fonseca Limão.

A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Aveiro, que julgou procedente a impugnação deduzida por Joaquim Alberto Pedrosa da Rocha, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

"a) A anulação de um acto tributário com recurso ao art.º 121º do C.P.T. tem de se sustentar numa dívida fundada sobre a inexistência do facto tributário, mas esta dúvida não se pode bastar com as provas que as partes quiseram ou puderam oferecer.

b) A procura da verdade material que impende sobre o julgador Tributário impõe-lhe o poder-dever de comprovar os factos para além da prova oferecida pelo impugnante.

c) Os factos vertidos no relatório do exame à escrita e relevados em sede de imposto de capitais não podem ser tidos de nenhum efeito pela simples alegação da existência de um erro contabilístico, sem que essa alegação seja acompanhada de um documento que contenha qualquer rasto ou vestígio da proveniência de um tão elevado montante em dinheiro.

d) As dúvidas sobre a existência do facto tributário, sempre e ainda com o máximo respeito pela posição assumida pela Mª Juiz, não se poderão, a nosso ver, considerar fundadas e a realidade económica, definida pela Administração Fiscal, com a tributação respectiva terão de manter-se na ordem jurídica."

Sem contra-alegações subiram os autos a este S.T.A., onde o Exmo. Magistrado do MºPº, secundado pela Exma. Representante da Fazenda Pública, opinaram pela incompetência, em razão da hierarquia, deste Tribunal, para conhecer do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Como se vê das conclusões do recurso, nomeadamente da alegação referida na al. c), vem a sentença recorrida censurada porque dos factos vertidos no relatório do exame à escrita concluiu pela existência de um erro contabilístico sem a respectiva comprovação.

Insurge-se, pois, a recorrente Fazenda Pública, contra aquela ilação de facto extraída do probatório.

Acontece, porém, que as ilações de facto se inserem ainda no domínio factual, em nada se prendendo com a interposição e aplicação da lei.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que, face ao disposto nos arts.º 21º n.º 4 32º n.º 1 al. b) 41º n.º 1 al. a) do E.T.A.F. e 167º do C.P.Tributário, determina não só a incompetência deste S.T.A. para dele conhecer, mas a competência, para o efeito, do Tribunal Central Administrativo.

Termos em que se acorda em declarar este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, e competente, para tanto, o Tribunal Central Administrativo, pela Secção do Contencioso Tributário.

Sem custas.

Oportunamente, remetem-se os autos ao T.C.A. conforme requerido a fls. 125.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel.* — Fui presente, *António Mota Salgado F.V.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Incompetência hierárquica. Culpa.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo só é competente para conhecer dos recursos interpostos directamente de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância se estes tiverem por exclusivo fundamento matéria de direito.

2 — Sendo controvertida no recurso a culpa do gerente pela insuficiência do património societário, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito já que o juízo de culpa, neste caso, deverá ser tirado, em abstracto, segundo a diligência de um «bonus pater familias» dentro do sector de actividade e em face das circunstâncias do caso concreto e isso implica a elaboração de um juízo sobre matéria de facto.

Recurso n.º 23 985. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Idalina dos Santos Lopes; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A — O RELATÓRIO.

1. A FAZENDA PUBLICA, dizendo-se inconformada com a sentença, de 25/2/99, do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto (2º Juízo, 2ª secção), que julgou procedente a oposição deduzida por MARIA IDALINA DOS SANTOS LOPES contra a execução fiscal contra esta revertida, originariamente instaurada contra "Transmate, Transformação de Material Eléctrico, Lda», para a cobrança da dívida de 800 000$00 proveniente de IVA do ano de 1987, dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. Como causa de pedir a oponente alegou, em síntese, a sua ilegitimidade substantiva pela dívida exequenda por não ter sido por culpa sua que a sociedade executada deixou de cumprir as suas obrigações fiscais.

3. A decisão recorrida julgou procedente o alegado fundamento de oposição sob a consideração de que, em resumo, a obrigação de responsabilidade subsidiária pela dívida exequenda estava sujeita ao regime estipulado nos art.os 16º do C. P. C. Impostos e único do DL. n.º 68/87, de 9/2, constituindo a culpa um dos seus pressupostos constitutivos, e a oponente havia provado a sua falta pela insuficiência do património da originária executada.

4. Nas suas alegações de recurso, a recorrente refuta o decidido sob o pretexto de que, *brevitatis causa,* e entre o mais, «está provada nos autos a culpa da oponente na insuficiência patrimonial da sociedade» originariamente executada (conclusão 3ª) e de que é «patente o nexo de causalidade adequada entre a não entrega do imposto», que «se deve ao seu querer ou à sua falta de vigilância ilícita» (conclusão 9ª), «e a insuficiência do património da originária devedora» (conclusão 5ª).

5. A recorrida não contra-alegou.

6. No seu parecer, o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto opina no sentido da incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal por o recurso não ter por exclusivo fundamento matéria de direito.

7. Ouvidas as partes sobre a questão prévia suscitada pelo M.º P.º, apenas a Fazenda Pública respondeu, admitindo não ter o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito.

B — A FUNDAMENTAÇÃO.

Com os vistos dos juízes adjuntos cumpre decidir.

8. A questão prévia da incompetência hierárquica do tribunal.

8.1. O conhecimento da questão da competência do tribunal precede o de qualquer outra matéria (art.os 101º e 102º do C. P. Civil e 3º da L.P.T.A.) por prejudicar o julgamento na sede de recurso, em que nos situamos, de todas as demais questões, sendo que o mesmo é, até, oficioso.

O art.º 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F. atribui à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para *«conhecer dos recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito».*

Por seu lado, resulta do disposto no art.º 41º nº 1 al. a) do mesmo E.T.A.F. que a competência para conhecer destes recursos cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo quando eles tenham por fundamento matéria que não seja exclusivamente de direito ou seja, portanto, matéria de facto.

A questão da competência é um *prius* em relação a todas as demais questões que se suscitem no recurso e tem de ser encarada apenas à luz das afirmações feitas nas conclusões das alegações, pois é nelas que o recorrente tem de condensar as causas de pedir a que atribui a susceptibilidade jurídica, segundo a sua óptica, de determinar uma solução da causa diferente da decidida ou ditada na decisão recorrida, independentemente da pertinência, merecimento ou acerto jurídico que tenham as afirmações de facto aí vertidas, ou seja, da sua idoneidade jurídica para justificar a solução pretendida, no confronto do direito aplicável com a factualidade dada por assente na decisão recorrida.

É que este é um aspecto que diz respeito já ao conhecimento do objecto do recurso e o tribunal não pode entrar na sua apreciação, pois tal representaria antecipar um juízo sobre a solução da questão de direito que só poderá ser emitido pelo tribunal que estiver já julgado competente.

Sendo assim, a questão de saber se o recurso tem ou não por exclusivo fundamento matéria de direito resolve-se na de apurar se a recorrente faz, nas conclusões das suas alegações, a afirmação de qualquer facto *contra ou para além* dos que constam da decisão recorrida.

E o critério jurídico [1] para avaliar se as afirmações feitas nas conclusões, *para além ou contra o que se diz na decisão recorrida,* enformadas dentro do princípio dispositivo, traduzem uma questão de facto ou uma questão jurídica, é o de apurar se elas apelam a normas ou princípios jurídicos que tenham sido pretensamente vio-

[1] Emergente, entre outros, dos art.os 511º nº 1, 653º, 655º, 657º, 659º, 646º nº 4, 722º n.os 1 e 2 e 729º nº 2 do C.P. Civil.

lados ou desaplicados, na sua determinação, interpretação ou aplicação, ou se, ou também, à consideração de quaisquer factos naturais ou ocorrências da vida real (fenómenos da natureza ou manifestações concretas da vida, mesmo que do domínio do espírito ou da vontade), cujo conhecimento implique a elaboração de qualquer juízo probatório.

8.2. Ora, do que acima se deixou relatado resulta, entre o mais, que a recorrente discute neste recurso, quer a existência de culpa pelo não cumprimento da obrigação do pagamento do imposto; quer o resultado do juízo probatório tirado pelo tribunal *a quo* relativamente à culpa pela insuficiência patrimonial da devedora originária.

Ora, é sabido que a lei utiliza, com frequência, na definição dos pressupostos da estatuição contida na norma não apenas factos, mas também conceitos indeterminados ou juízos de valor, que podem ser mais ou menos flexíveis consoante a matriz — se relativos ao mundo exterior ou ao mundo interior —, ou a obrigatoriedade da sua aferição por um critério explícito ou implícito legislativamente enunciado a que o aplicador do direito deva obediência (Antunes Varela, Os juízos de valor da lei substantiva, o apuramento dos factos na acção e o recurso de revista, C. J., Ano XX, 1995, tomo IV, págs. 7 e segs.).

Entre esses juízos de valor que não têm por detrás de si qualquer norma ou regra de direito, implícita ou explícita, que limitam o critério de decisão do julgador, conta-se o da culpa sempre que esta não seja aferível pela mera contraposição dos factos apurados ao direito ou não faça apelo à simples sensibilidade jurídica do julgador ou dito, de outra forma, sempre que ela não se traduza na mera inobservância de preceitos legais ou regulamentares.

Quando a culpa se traduza na violação dos deveres gerais de diligência, no incumprimento das regras de vida do *homo prudens,* a sua aferição judicial situa-se no concreto terreno da fixação da matéria de facto.

A razão é evidente: é que, muito embora a diligência do *bonus pater familias* deva ser apreciada em abstracto, ou seja, segundo o padrão do homem normal visionado pelo direito, enquanto fonte e destinatário das injunções normativas que este lhe dirige — e este elemento aponte para a possibilidade da revisibilidade do juízo da culpa pelo tribunal de revista —, já o facto desse juízo ter de fazer-se de forma não uniforme, antes tendo em conta a actividade desenvolvida segundo o sector a que respeita a relação obrigacional em causa (Ac. S.T.J., de 92.11.03, in B.M.J. 421-400) e em face das circunstâncias concretas do caso, leva à conclusão oposta.

Porque para conhecer da culpa o tribunal tem de conhecer livremente das circunstâncias de facto em que o *homo prudens* se move e avaliar, *nesse terreno,* se a sua actuação afronta aqueles deveres de diligência, só o tribunal que conhece da matéria de facto é que poderá formular tal juízo.

Trata-se de doutrina, hoje, pacificamente aceite na jurisprudência portuguesa.

Ora, o juízo de culpa que a recorrente aqui defende situa-se precisamente nesse terreno de facto, pois ele deverá ser tirado segundo o critério de um *bonus pater familias,* dado que o regime jurídico a que está sujeita a obrigação de responsabilidade subsidiária pela dívida exequenda, ora em causa — e que é o decorrente dos (art.os 16º do CPCI, único do DL n.º 68/87, de 9/2, e 78º do Código das Sociedades, como incontrovertidamente se proclamou na decisão recorrida —, não fixa outro.

Consequentemente, o tribunal competente para conhecer do recurso não é este Supremo Tribunal, mas antes a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos termos das disposições citadas.

C — A DECISÃO.

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em julgá-lo hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, cabendo essa competência àquela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, para quem a recorrente pode pedir, oportunamente, a remessa dos autos (art.º 47º do C.P.T.).

Sem custas pela recorrente por delas estar isenta.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vítor Meira — Costa Reis.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Execução Fiscal. Oposição. Dívidas à Segurança Social. Natureza do privilégio imobiliário previsto pelo art. 11º do DL 103/80, de 9 de Maio.

Doutrina que dimana da decisão:

I — É geral e não especial o privilégio imobiliário previsto no art.º 11º do DL 103/80, de 9 de Maio, para os créditos da Segurança Social.

II — Por isso e porque não confere direito de sequela, não é oponível a terceiro.

Recurso n.º 24 023. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Lília Machado; Relator: Exmº. Consº. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a oposição deduzida à execução fiscal pela revertida Maria Lídia Machado, nos autos convenientemente identificada, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal o Ex.mo Representante da Fazenda Pública junto daquele Tribunal Tributário de 1.ª Instância.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do decidido, a final, formulou as necessárias conclusões — cfr. art. 690 do CPC —, sustentando, em síntese e fundamentalmente, que:

A operada reversão contra o Oponente e ora Recorrido era legal face ao disposto no art. 147º do CPCI.

E que este, ao contrário do decidido, era parte legítima para a respectiva execução, uma vez que, em seu entender, e nos termos dos convocados arts. 735º n.º 1 e 3 e 751º do Código Civil, o privilégio

imobiliário previsto no art. 11º do DL n.º 103/80 relativo a créditos da Segurança Social é especial e, como tal, conferindo direito de sequela, era também oponível a terceiro adquirente de eventual direito real de gozo sobre o respectivo imóvel.

Em abono da tese que sufraga invoca ainda a jurisprudência decorrente do decidido pelo acórdão desta Secção de 22-10-97, recurso n.º 21.602, in AD 432, 1445.

Em contra-alegações, também tempestivamente apresentadas, a ora Recorrida sustentou a bondade e acerto da impugnada decisão com base em doutrina e jurisprudência que igualmente convoca e cita.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois douto e sucinto parecer evidenciando o infundado deste recurso, já mediante o agora pacífico e reiterado entendimento desta Secção e Supremo Tribunal de que o questionado privilégio imobiliário, porque geral, não confere o reclamado direito de sequela e, consequentemente, não é oponível a terceiro adquirente de direito real de gozo sobre o respectivo imóvel.

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

A questão jurídica subjacente e novamente suscitada com o presente recurso, tal como emerge dos factos materiais da causa oportunamente fixados e não impugnados, é, como vem de relatar-se e decorre da controvérsia suscitada, tão-só a de determinar se o privilégio imobiliário previsto no art. 11º do DL 103/80 para os créditos da Segurança Social, face ao disposto nos citados artigos do Código Civil, é, como vem decidido, simplesmente geral, não conferindo direito de sequela nem sendo, por isso, oponível a terceiro.

Ou, como persiste em sustentar o Recorrente, é antes especial e, assim, susceptível de conferir aquele direito e a consequente oponibilidade a terceiro adquirente de direito real de gozo sobre o respectivo imóvel.

Como atentamente evidencia o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, esta questão vem conhecendo solução jurisprudencial agora pacífica, reiterada e constante no sentido acolhido pela sindicada sentença, isto é, no sentido de que o privilégio imobiliário de que beneficiam os créditos previstos no referido art. 11º do DL 103/80, de 09-05, é apenas geral e não confere o reclamado direito de sequela e a consequente oponibilidade a terceiro.

Podem ver-se, entre outros e apenas porque mais recentes, os acórdãos proferidos nos processos n.º 23.250, 23.149 e 23.981, respectivamente de 03-02-99, de 10-02-99 e de 22-06-99.

Tal circunstância bem poderia justificar julgado liminar e sumário pelo Relator, nos termos dos arts. 700º n.º 1 al. g) e 705º do CPC, aplicável por força do disposto no art. 2º al. f) do CPT.

Não tendo, porém, assim sido oportunamente julgado e colhidos que foram os vistos legais dos Ex.mos Juízes Conselheiros Adjuntos, há-de, agora, decidir-se em conferência e por acórdão, naturalmente sem necessidade de junção de qualquer cópia das invocadas decisões jurisprudenciais.

Assim e acolhendo inteiramente, em sede decisória e face ao disposto no art. 8º n.º 3 do Código Civil, toda a argumentação jurídica que subjaz aos ora invocados arestos, argumentação que não resulta sequer minimamente questionada com o presente recurso jurisdicional.

Importa apenas, conferido o acerto jurídico, a adequação à factualidade subjacente e a consagração da citada jurisprudência, sem necessidade de outras ou melhores considerações, manter o doutamente decidido e impugnado julgado, com as legais consequências — a decretada procedência da oposição deduzida com base na decorrente ilegitimidade substantiva da oponente e ora Recorrida, porque terceiro adquirente do penhorado imóvel.

Pelo exposto, acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso do Representante da Fazenda Pública, confirmando antes e integralmente a, com ele, impugnada decisão judicial.

Sem custas, por delas estar isento a Fazenda Pública.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Créditos da Segurança Social. Previlégio imobiliário geral. Direito de sequela.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Os créditos da Segurança Social previstos no artigo 11º do DL 103/80 de 9 de Maio gozam de privilégio imobiliário geral, não beneficiando do direito de sequela.
II — Pode por isso o terceiro adquirente do imóvel opor ao exequente o seu direito real de gozo do mesmo.

Recurso n.º 24 033. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Floriano Dias Pereira Duarte; Relator: Exmº. Consº Dr. Vitor Meira.

Floriano Dias Pereira Duarte deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto oposição à execução fiscal que a Fazenda Pública intentou contra António de Jesus Sousa por dívidas ao CRSS e Fundo de Desemprego, na qual foram penhorados imóveis por si adquiridos ao executado.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada procedente, declarando-se o oponente parte ilegítima para a execução, julgando esta extinta quanto a ele.

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

1. O privilégio imobiliário previsto no artº 11º do DL nº 103/80 para os créditos da Segurança Social é especial, dado o disposto nos nºs. 1 e 3 do artº 735º do C. Civil.

2. Atenta a imperatividade do estatuído no nº 3 do artº 735º C.C., tal norma não pode ser restringida nem estendida, não admitindo o legislador excepções, como também sustenta o Ac. STA, 2ª Secção, de 22/10/1997, rec. nº 21602, in AD 432, pp. 1445 a 1451.

3. Por assim ser, é-lhe aplicável o regime previsto no artº 751º C. C., e consequentemente tal privilégio é oponível a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, assistindo-lhe o direito de sequela.

4. A reversão operada contra o oponente ao abrigo do disposto no artº 147º CPCI, é assim legal, e a oponente parte legítima para a execução.

5. A douta sentença recorrida violou o preceituado nos artºs. 147º CPCI, 735º 3 e 751º do Código Civil e artº 11º do DL nº 103/80, de 9/5.

Contra-alegando veio o opoente defender a manutenção do decidido, sustentando que o seu bem não está sujeito a privilégio que goze do direito de sequela.

O Exmo Magistrado do Ministério Público foi de parecer de que o recurso não merecia provimento por o privilégio concedido às dívidas ao CRSS pelo artº 11º do DL 103/80 ser imobiliário geral, não sendo susceptível de fundamentar a reversão contra terceiros adquirentes, conforme jurisprudência pacífica e reiterada da Secção.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir, considerando-se como provada toda a matéria de facto constante do probatório da sentença para o qual se remete.

Prescreve o artigo 11º do DL 103/80:

"Os créditos pelas contribuições, independentemente da data da sua constituição, e os respectivos juros de mora gozam de privilégio imobiliário sobre os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no artigo 748º do Código Civil".

É deste normativo que a recorrente pretende retirar o entendimento de que o privilégio é oponível a terceiros adquirentes do prédio ou de direito real sobre ele por virtude do direito de sequela.

O artigo 735 do Código Civil considera a existência de dois tipos de privilégios: mobiliários e imobiliários. Os primeiros divide-os em gerais e especiais, consoante incidam sobre todo o património do devedor à data da penhora ou acto equivalente ou apenas sobre certos bens do mesmo. Os imobiliários considera-os sempre especiais.

Estando aqui em causa um privilégio imobiliário pareceria que estávamos perante um privilégio especial como a recorrente defende. Mas as conclusões não podem ser tão lineares. É que o artigo 11 do DL 103/80 criou um privilégio sobre todos os bens imóveis existentes no património do devedor, o que revela ter querido criar um privilégio imobiliário geral, já que não desconhecia, evidentemente, o carácter especial dos privilégios imobiliários consagrados no Código Civil. Estes privilégios possuíam uma relação especial com os imóveis como se alcança dos artigos 743 e 744 do C. C. pois respeitavam a despesas de justiça feitas directamente no interesse comum dos credores para conservação, execução ou liquidação dos imóveis a que respeitavam ou a impostos com eles relacionados (contribuição predial, sisa e imposto sobre as sucessões e doações). Por isso se compreendia o privilégio especial de que tais créditos gozavam. Diferente era porém a situação quanto às dívidas à Segurança Social que nada teriam a ver com os imóveis. Por isso o legislador sentiu a necessidade de criar o privilégio imobiliário geral aqui em apreço, já que seria desproporcionado tratar como especial um privilégio que incluía todos os bens imóveis do devedor. Seria aliás absurdo que relativamente

às mesmas dívidas se atribuísse um privilégio mobiliário geral e um imobiliário especial. Os privilégios imobiliários do C. C. , sendo especiais, eram oponíveis a terceiros que adquirissem o prédio ou um direito real sobre ele (artigo 751) enquanto os gerais, tal como acontecia com os mobiliários, não valiam contra terceiros titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, fossem oponíveis ao exequente (artigo 749).

Temos pois, pelo que fica dito, que o privilégio imobiliário dos créditos da Segurança Social é um privilégio geral que por isso não vale contra terceiros nos termos que refere o artigo 749 do C. C. Tal não impede que o credor possa usar a acção pauliana para conseguir o cumprimento da obrigação exequenda mas tal não releva para a apreciação da questão que estamos a tratar. Haverá pois que concluir que os créditos da Segurança Social não gozam do direito de sequela que o Código Civil atribuía aos privilégios imobiliários nele consignados, o mesmo acontecendo aos créditos do Fundo de Desemprego que nem de privilégio imobiliário gozam, nada havendo a censurar à sentença recorrida que nesse sentido decidiu considerando procedente a oposição.

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Vítor Meira* (Relator) — *António Pimpão — Brandão de Pinho.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Questão de facto. Culpa.

Doutrina que dimana da decisão:

A determinação da existência de culpa, por omissão dos deveres gerais de diligência, sem necessidade de interpretação de normas jurídicas ou recurso à sensibilidade jurídica do julgador, constitui questão de facto, que consequentemente o STA não sindica.

Recurso n.º 24 051. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Herculano Ferreira dos Santos; Relator: o Ex.mo Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública, do acórdão do TCA, proferido em 9 de Março de 1999, que concedeu provimento ao recurso que HERCULANO FERREIRA DOS SANTOS interpusera da sentença que julgara improcedente a oposição que deduzira.

Fundamentou-se aquele aresto na ausência de culpa do oponente na insuficiência do património da sociedade para a satisfação dos créditos fiscais.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1 — A dívida exequenda diz respeito a IVA cobrado e não entregue nos cofres do Estado.

2 — FOI PROVADO e aceite como tal, nos autos, o exercício efectivo da gerência por parte de executada.

3 — As regras sobre o apuramento de culpa e ónus da prova contidos no regime geral aplicável à generalidade das dívidas fiscais (art.º 16º do CPCI com a alteração introduzida pelo DL n.º 68/87 de 9 de Fevereiro e art.º 13º do CPT) é marginal no que diz respeito a estas situações, pelo que o MD Acórdão recorrido faz errada interpretação dos factos, e por isso, necessariamente, errada interpretação e aplicação da lei.

4 — Porque o apuramento de culpa, as presunções e ónus previsto nos referidos preceitos no que diz respeito à responsabilidade pela insuficiência do património social da executada originária para pagamento dos credores sociais está definitivamente prejudicado pela limpidez e clareza dos factos em todas as situações idênticas às do caso *sub judice.*

5 — Estas disposições são sempre aplicáveis num quando abstracto (nomeadamente para outro tipo de impostos), mas não faz qualquer sentido invocá-las quando nada mais seja necessário apurar, como é o caso dos autos.

6 — E, no caso concreto, ao responsabilizar os gerentes nem sequer há qualquer ofensa das mesmas. Muito pelo contrário.

7 — Os montantes do IVA são certos e mesmo depois de integrados no património societário continuam certos.

8 — Depois de gastos em proveito da sociedade (ou dos próprios gerentes), e malbaratados, exigir a prova do seu destino específico é consagrar o princípio de que são passíveis de integração no património social como quaisquer outros bens, o que não pode aceitar-se.

9 — Por sua vez exigir qualquer prova adicional da responsabilidade dos gerentes no seu desaparecimento (que, afinal, seria, apenas, o seu destino específico, mas sempre ilícito e culposo) e correspondente insuficiência do património societário traduz-se, objectivamente, em desresponsabilizar os gerentes pelos factos já abundamentemente provados nos autos.

10 — Ora, não necessita de qualquer demonstração que tal desresponsabilização não pode ser feita por ser uma violentação dos factos já apurados e absoluta falta de fundamento.

11 — O MD Tribunal não pode, pura e simplesmente, passar uma esponja por cima dos factos exuberantemente provados nos autos.

12 — Pelo que a responsabilização dos gerentes NÃO DECORRE de nenhuma presunção.

13 — Nada foi presumido, pois tudo resulta da mais correcta leitura dos factos e é incorrecta a referência a qualquer presunção.

14 — Tal desresponsabilização é que se fundamenta numa presunção/ficção de que a apropriação e o destino dos montantes do IVA foram (podia ser) «bons», e o seu desaparecimento misterioso e alheio à vontade dos gerentes o que está absolutamente fora de questão e não necessita de qualquer demonstração.

15 — Nem sequer o MD Acórdão do STA — Pleno de 9.7.97, poderá trazer qualquer apoio à MD decisão recorrida, pois se refere, apenas, ao ÓNUS da PROVA.

16 — E como os factos que realmente relevam estão sobejamente provados, nos autos, EM NADA CONTRARIA o entendimento da Fazenda Pública, pois como se demonstrou, nenhuma prova adicional há a fazer.

17 — Pelo que, contrariamente ao que se conclui no MD Acórdão recorrido, não há ilegitimidade da oponente e está, por isso, ausente o fundamento legal de oposição previsto na alínea *b*) do n.º 1 do art.º 176º do CPCI e agora no art.º 286º n.º 1 alínea *b*) do CPT.

Pelo que o MD Acórdão recorrido fez errada interpretação dos factos e aplicação da Lei [art.º 16º e 176º, n.º 1, alínea *b*) do CPCI, art.º 13º e 286º do CPT e DL n.º 68/87, de 9 de Fevereiro], devendo, por isso ser revogado e substituído por outro que ordene a prossecução da execução.»

E contra-alegou o oponente, concluindo:

«1 — O Acórdão recorrido procede a uma correcta interpretação do regime regulador da responsabilidade subsidiária e,

2 — A uma perfeita subsunção dos factos de Direito, pelo que,

3 — Não merece qualquer censura.

Deverá, assim, ser o presente Recurso julgado improcedente, confirmando-se na Ordem Jurídica o Acórdão recorrido.»

O Ex.mo magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido de não provimento do recurso «nos termos da jurisprudência pacífica e reiterada da secção, tirada em numerosos casos idênticos», que cita.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, remetendo-se, no ponto, para a matéria de facto fixada na instância recorrida — art.º 713º, n.º 6, do C.P. Civil.

Vejamos pois:

Se bem se interpreta o recurso da recorrente, o que esta pretende ver demonstrada é a existência da culpa do revertido, a qual não precisaria de o ser, por estar em causa uma dívida de IVA.

Todavia, como é jurisprudência pacífica deste Tribunal, a apreciação da culpa constitui matéria de facto, da exclusiva competência das instâncias, a menos que, para tal, seja necessário interpretar normas jurídicas ou recorrer à sensibilidade jurídica do julgador.

Quando está em causa, como nos autos, a determinação da existência de culpa, por omissão dos deveres gerais de diligência, sem recurso a qualquer daquelas coordenadas, trata-se de pura questão de facto que este STA consequentemente não sindica.

O mesmo se diga, *mutatis mutandis,* da «inexistência da intenção de transgredir.»

Cfr., por todos, os Acds deste tribunal de 5 de Junho de 1991, Rec. 12.739, 3 de Outubro de 1990, Rec. 5.587, de 31 de Janeiro de 1996, Rec. 19.802, de 19 de Outubro de 1996, Rec. 20.277, de 5 de Março de 1997, Rec. 21.132, de 18 de Fevereiro de 1998, Rec. 21.963, de 18 de Fevereiro de 1998, Recs. 21.974 e 21.971, de 25 de Fevereiro de 1998, Rec. 20.648, de 23 de Setembro de 1998, Rec. 22.535 e de 3 de Fevereiro de 1999, Rec. 22.714, e do S.T.J. de 18 de Janeiro de 1995, in Acds. Dout 401-608, e de 23 de Fevereiro de 1994, *ibidem,* 391-926.

A própria interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiram, desligadas de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto, subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista.

Cfr, por todos, os Acds do STJ de 15 de Maio de 1991 e 6 de Março de 1991, in Acds. Dout, respectivamente 367-917 e 354-813;

e Antunes Varela, in RLJ, 122-120: «os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do *homo prudens,* do homem comum, só podem ser apreciadas pela Relação e não pelo Supremo Tribunal de Justiça. Os juízos sobre a matéria de facto que, na sua formulação, apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei são do conhecimento do Supremo Tribunal de Justiça».

E, como é obvio, não é — no entendimento da Fazenda recorrente — a «evidência» da «existência» da culpa do executado revertido que pode transformá-la em matéria de direito. De outro modo: este tribunal não pode sindicar a questão da culpa posta pela recorrente, por mais evidente que a esta pareça a respectiva existência — art.º 21º n.º 4 do ETAF.

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

Sem custas.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa — António Pimpão.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Oposição. Reversão. Culpa do gerente. Poderes de cognição do S.T.A.

Doutrina que dimana da decisão:

O juízo sobre a culpa dos gerentes, no domínio do artº 16º do C.P.C.I., complementado pelo DL 68/87, não se inscreve, por força dos arts. 21º nº 4 do E.T.A.F., 167º do C.P.T. e 722º nº 2 do C.P. Civil, nos poderes de cognição do S.T.A., porquanto, na medida em que se apoia em simples critérios de um bonus pater familias ou em provas de livre apreciação, logra enquadramento no domínio factual e não no do direito.

Recurso n.º 24 053. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Carlos Alberto Ferraz Mesquita; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

A Fazenda Pública não se conformando com o acórdão do T.C. Administrativo, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, que havia julgado procedente a oposição deduzida por Carlos Alberto Ferraz Mesquita, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1. A dívida exequenda diz respeito a IVA cobrado e não entregue nos cofres do Estado.

2. Foi provado e aceite como tal, nos autos, o exercício efectivo da gerência por parte da executada.

3. As regras sobre o apuramento de culpa e ónus da prova contidos no regime geral aplicável à generalidade das dívidas fiscais (artº 16º do CPCI com a alteração introduzida pelo DL 68/87, de 9/Fevereiro e artº 13º do C.P.T.) é marginal no que diz respeito a estas situações, pelo que o MD Acórdão recorrido fez errada interpretação dos factos e, por isso, necessariamente, errada interpretação e aplicação da lei.

4. Porque o apuramento da culpa, as presunções e ónus previstos nos referidos preceitos no que diz respeito à responsabilidade pela insuficiência do património social da executada originária para pagamento dos credores sociais *está definitivamente prejudicado* pela limpidez e clareza dos factos em todas as situações idênticas às do caso *sub judice.*

5. Estas disposições são sempre aplicáveis num quadro abstracto (nomeadamente para outro tipo de imposto), mas não faz qualquer sentido invocá-las quando nada mais seja necessário apurar, como é o caso dos autos.

6. E, no caso concreto, ao responsabilizar os gerentes nem sequer há qualquer ofensa das mesmas. Muito pelo contrário.

7. Os montantes do IVA são certos e mesmo depois de integrados no património societário continuam certos.

8. Depois de gastos em proveito da sociedade (ou dos próprios gerentes) e malbaratados, exigir a prova do seu destino específico é consagrar o princípio de que são passíveis de integração no património social como quaisquer outros bens, o que não pode aceitar-se.

9. Por sua vez exigir qualquer prova adicional da responsabilidade dos gerentes no seu desaparecimento (que, afinal, seria apenas o seu destino específico, mas sempre ilícito e culposo) e correspondente insuficiência do património societário traduz-se, objectivamente, em desresponsabilizar os gerentes pelos factos já abundantemente provados nos autos.

10. Ora, não necessita de qualquer demonstração que tal desresponsabilização não pode ser feita por ser uma violentação dos factos já apurados e absoluta falta de fundamento.

11. O MD Tribunal não pode, pura e simplesmente, passar uma esponja por cima dos factos exuberantemente provados nos autos.

12. Pelo que a responsabilização dos gerentes não decorre de nenhuma presunção.

13. Nada foi presumido, pois tudo resulta da mais correcta leitura dos factos e é incorrecta a referência a qualquer presunção.

14. Tal desresponsabilização é que se fundamenta numa presunção/ficção de que a apropriação e o destino dos montantes do IVA foram (podiam ser) "bons", e o seu desaparecimento misterioso e alheio à vontade dos gerentes o que está absolutamente fora de questão e não necessita de qualquer demonstração.

15. Nem sequer o MD Acórdão do S.T.A. — Pleno de 9/7/97, poderia trazer qualquer apoio à MD decisão recorrida, pois se refere, apenas, ao ónus da prova.

16. E como os factos que realmente relevem estão sobejamente provados nos autos, em nada contraria o entendimento da Fazenda Pública, pois, como se demonstrou, nenhuma prova adicional há a fazer.

17. Pelo que, contrariamente ao que se conclui no MD Acórdão recorrido, não há ilegitimidade da oponente e está, por isso, ausente

o fundamento legal de oposição previsto na alínea b) do nº 1 do artº 176º do C.P.C.I. e agora no artº 286º nº 1 al. b) do C.P.T.

Pelo que o MD Acórdão recorrido fez errada interpretação dos factos e aplicação da lei [artº 16º do C.P.C.I., artigo único do D.L. 68/87 de 9/Fev. e artº 176º al. b) do C.P.C.I. e agora no artº 286º nº 1 al. b) do C.P.T.], devendo, por isso, ser revogado e substituído por outro que ordene a prossecução da execução.

O Exm.º Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

O acórdão recorrido regista a seguinte matéria de facto:

a) Foi instaurada execução por dívida de IVA e respectivos juros compensatórios, no montante de esc. 1.278.072.00, contra a "Consulnorte Ldª", referentes ao ano de 1990 e Janeiro a 31 de Março de 1991.

b) Por auto de diligência, verificou-se não ter a executada quaisquer bens penhoráveis e ordenou-se a reversão contra os gerentes.

c) O oponente, na sequência de tal despacho, foi citado para a execução como responsável subsidiário, em 30 de Novembro de 1995.

d) O oponente em 1 de Março de 1991, em assembleia geral de sócios, comunicou a sua saída da sociedade e intenção de vender a sua quota.

e) A tal comunicação não houve oposição.

f) A partir de Março de 1991, o oponente passou a ser adjunto do Gabinete da Presidência da Câmara de Tondela.

g) Da inscrição da Consulnorte na Conservatória do registo comercial consta que a gerência está atribuída aos quatro sócios, entre eles o oponente.

Perante estes factos, concluiu o acórdão recorrido que "não emerge do probatório que o oponente não actuou com a diligência de zelo necessário ao desempenho do seu cargo, pois não se provou que tenha sido por sua culpa que o imposto exequendo deixou de ser entregue nos cofres do Estado...", sendo certo que, para efeitos da responsabilidade dos revertidos, o que releva é a "culpa na insuficiência do património social para satisfação dos créditos exequendos".

Em suma, na óptica do aresto recorrido, não se provou que o oponente tenha actuado com culpa pela insuficiência do património da primitiva executada para a satisfação dos créditos exequendos.

Contra este entendimento reagiu a Fazenda Pública afirmando que os factos tendentes à responsabilização do oponente estão exuberante e abundantemente provados nos autos, o qual, assim, é parte legitima.

A controvérsia instalou-se, pois, quanto à culpa, a qual o acórdão recorrido considerou não ter sido provada e que a F.P. entende não carecer de qualquer prova adicional por estar demonstrada.

Na verdade, no domínio do artº 16º do C.P.C.I., complementado pelo DL 68/87, de 9/2, à responsabilidade dos gerentes era aplicável o regime do artº 78º do C. Soc. Comerciais, o que significava que responderiam perante o credor, no caso o Estado, quando, "por inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se mostrasse insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos".

Ora, é essa inobservância culposa que a recorrente F.P. pretende ver afirmada, pois que, em seu entender, está demonstrada nos autos.

Porém, esse juízo sobre a matéria de facto, cuja emissão se há-de apoiar em simples critérios próprios do chamado "bonus pater familias" ou com base em provas de livre apreciação só pode ser extraído pelos tribunais com poderes no domínio da matéria de facto (v. Ac. S.T.A. 17/3/99, rec. 22528).

Acontece, todavia, que este S.T.A., na situação vertente e por força dos arts. 21º nº 4 do E.T.A.F., 167º do C.P. Tributário e 722º nº 2 do C.P. Civil, apenas conhece de matéria de direito, estando-lhe, assim, vedado pronunciar-se pela culpa do oponente.

Razão por que decai a pretensão da Fazenda Pública.

(Neste pendor pronunciou-se o Ac. deste S.T.A. de 19/5/99, rec. 23631, relatado pelo ora relator).

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Execução fiscal. Graduação de créditos. Contribuição predial. Privilégios creditórios.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A contribuição predial devida ao Estado goza de privilégio creditório imobiliário geral nos termos dos arts. 744º, 749º e 751º do CCivil.

II — Deste privilégio porém beneficiam apenas os créditos respectivos "... inscritos para cobrança no ano corrente da data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores ...".

Recurso nº 24 075. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Cons. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença de verificação e graduação de créditos proferida no apenso à execução fiscal instaurada pela Fazenda Pública contra Artur Martins Ribeiro, nos autos convenientemente identificado, pelo TT de 1.ª Instância de Beja, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal a Caixa Geral de Depósitos, Sociedade Anónima.

Apresentou as respectivas alegações e, a final, perseguindo a revogação do julgado, formulou as seguintes conclusões:

1ª O crédito da contribuição predial de 1984, porque reportado ao ano posterior ao da penhora, para além de não poder sequer ser reclamado e admitido liminarmente, não pode ser graduado à frente do do crédito hipotecário da CGD;

2ª O crédito reclamado referente a multa liquidada em processo de transgressão não frui de qualquer garantia real, não podia igualmente ser reclamado e admitido liminarmente, não podendo ainda ser graduado antes do crédito hipotecário da CGD;

3ª O crédito exequendo respeitante a contribuição predial de 1980 frui tão-só da garantia resultante da penhora, registada em 1983, não podendo, por via disso, ser graduado antes do crédito hipotecário da CGD, cuja garantia se encontra registada desde 22-02-80 e 11-03-80;

4ª Isto porque os privilégios creditórios nascem com a constituição do crédito de que são garantias especiais, mas a sua eficácia depende da penhora dos bens sobre que incidem;

5ª A decisão recorrida violou, por errónea interpretação e aplicação da lei, as disposições legais ínsitas nos arts. 686º, n.º 1, 744º n.os 1 e 2 e 751 º do CC e art. 329º do CPT.

Os autos subiram a este Supremo Tribunal sem que houvessem sido apresentadas quaisquer contra-alegações e, aqui já, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu mui douto parecer sustentando o merecimento do presente recurso jurisdicional, evidenciando, por um lado, nos termos do art. 744º n.º 1 do CC e atenta a data da realização da penhora — 1983 —, a insusceptibilidade de reclamação do crédito referente a contribuição predial de 1980 e 1984 e, por outro, a circunstância de o crédito resultante da multa fiscal não gozar de outra garantia que não a decorrente da própria penhora.

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

A sindicada decisão graduou os créditos oportunamente reclamados e não impugnados pela forma seguinte:

1º Custas da execução, incluindo as dos presentes autos.

2º Créditos fiscais exequendos e reclamados, com juros relativos aos últimos dois anos quanto aos segundos.

3º Crédito reclamado pela Caixa Geral de Depósitos.

Para tanto aduziu-se, à guiza de fundamentação, que as custas saíam precípuas, nos termos do art. 453º do CPC, tanto as da execução como as da reclamação, e que, sendo a penhora de 1 de Fevereiro de 1983, os créditos fiscais reclamados e exequendos, por se reportarem ao rendimento e à transmissão do prédio vendido na execução, gozavam do privilégio imobiliário especial previsto no art. 744º n.os 1 e 2 do CC, sendo relativos aos últimos dois anos os juros, nos termos do art. 734º do mesmo código.

E quanto ao crédito reclamado pela CGD, porque hipotecário, entendeu-se que este haveria de ceder perante os antes graduados uma vez que estes gozavam do privilégio imobiliário especial (arts. 686º n.º 1 e 751º do CC).

Sustenta a ora Recorrente com a concordância do Ex.mo Magistrado do Ministério Público que a contribuição predial relativa a 1984 e a multa liquidada em processo de transgressão fiscal, graduados antes do crédito hipotecário, nem sequer podiam ser reclamados, pois não gozavam de garantia real sobre o bem penhorado (cfr. art. 329º do CPT), devendo, por isso, ser liminarmente indeferidos, ou, quando muito, porque não liminarmente indeferidos nem oportunamente impugnados, apenas reconhecidos e graduados necessariamente depois do seu crédito hipotecário.

E quanto ao crédito exequendo, emergente da contribuição predial de 1980, sendo, como se disse, a penhora de 1983, nos termos do art. 744º do CC, não beneficiava do concedido privilégio porque inscrito para cobrança para além do prazo de dois anos estabelecido neste preceito legal.

Assim sugere antes graduação que coloque estes — o crédito exequendo e o emergente da multa fiscal — imediatamente a seguir ao seu e pela indicada ordem.

Ora, tudo visto, importa, na verdade, concluir que a razão está do lado da recorrente.

O crédito exequendo, reportado a contribuição predial de 1980, porque inscrito para cobrança para além do prazo de dois anos a que se refere o art. 744º n.º 1 do CC não pode gozar do concedido privilégio imobiliário, apenas beneficiando da garantia real que lhe advém da penhora.

E o reclamado e não impugnado crédito referente a contribuição predial do ano de 1984, porque reportado ao ano posterior à penhora, não poderá também considerar-se englobado na situação prevista no referido art. 744º n.º 1 do CC, não podendo, consequentemente, beneficiar do concedido privilégio imobiliário.

E, por fim, no que concerne ao crédito emergente da multa fiscal, que de outro privilégio não goza que não o emergente da própria penhora, haverá necessariamente de ceder face ao privilégio de que beneficia o crédito hipotecário — cfr. art. 686º do Código Civil.

Assim e sem necessidade de outras ou melhores considerações acordam os Juízes deste Supremo Tribunal em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, revogar a douta sentença de graduação de créditos, fixando antes a seguinte ordem de graduação para pagamento:

1º Os créditos fiscais referentes à contribuição predial dos anos de 1981, 1982 e 1983, com juros de dois anos, e o imposto de sisa, oportunamente reclamados e não impugnados — arts. 744 n.os 1 e 2, 751º e 686º do CC;

2º O crédito hipotecário da Caixa Geral de Depósitos, tempestivamente reclamado e não impugnado também;

3º O crédito exequendo — contribuição predial do ano de 1980 — e, por fim;

4º O reclamado e não impugnado crédito referente à dita multa fiscal, oportunamente liquidado no respectivo processo.

Saindo ainda, em primeiro lugar e precípuas, as custas — cfr. art. 455º do CPC —, como aliás vinha já julgado.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Processo de execução fiscal. Notificação da conta das custas. Reclamação. Prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O prazo de reclamação da conta, em processo de execução fiscal, conta-se da sua notificação aos interessados.

2 — No caso da carta registada expedida para a notificação da conta vir devolvida com a indicação da nova morada do destinatário, considera-se ilidida a presunção da sua notificação e deverá este ser notificado na nova morada.

Recurso n.º 24 090. Recorrente: FERFOR — Empresa Industrial de Ferramentas e Forjados, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A — O RELATÓRIO.

1. FERFOR — Empresa Industrial de Ferramentas e Forjados, S. A., com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformada com o despacho do senhor juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto (2º Juízo — 1.ª Secção), de 18/3/99, que lhe rejeitou o recurso que, nos termos do art.º 355º do C. P. Tributário, interpusera para o mesmo tribunal do despacho do Chefe de Repartição de Finanças, — o qual, por seu lado, indeferiu a reclamação por si efectuada da conta elaborada no processo executivo em que ela figurava como executada —, dele recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua revogação.

2. A decisão recorrida estribou-se na consideração de que o direito de recorrer nos termos do art. 355º do C. P. Tributário se havia extinguido pelo facto de a ora recorrente haver apresentado a reclamação contra a conta das custas fora do prazo fixado na al. a) do n.º 2 do art.º 60º do C. C. Judiciais, em vigor à data da reclamação, porquanto havia sido notificada para fazer o pagamento voluntário das custas a que alude este preceito em Março de 1997 e a reclamação apenas deu entrada em 30/3/98.

3. Nas suas alegações para este tribunal *ad quem,* a recorrente contesta o decidido sob os seguintes fundamentos: o de que, tendo-lhe a conta de custas sido enviada por correio registado que foi devolvido com indicação de novo endereço, não pode ter-se esta por notificada da mesma, o de que, de acordo com o disposto nos art.ºs 64º/1 e 65º do CPT, e conforme jurisprudência deste Supremo (Ac. de 10/12/97 - AD 443º-1406), não pode falar-se em notificação presumida quando a carta registada contendo a notificação foi devolvida, não por recusa em a receber, mas sim por não ter sido reclamada; o de que, de qualquer modo, a questão da eventual extemporaneidade da reclamação não pode confundir-se com a da extemporaneidade do recurso dela interposto, pelo que não competia ao tribunal apreciar aquela questão, mas apenas o acerto da decisão que sobre ela recaiu; o de que, tratando-se de uma dívida liquidada *ex novo,* sempre deveria aplicar-se-lhe o regime da citação previsto no art.º 275º do CPT, a qual, atento o montante em causa, deveria ser pessoal [art.ºs 275º/1, a) e c), e 274º/4 do CPT]; e, por fim, o de que é ilegítimo restringir o recurso dos interessados mediante presunções *juris et de jure* de que houve notificações ficcionadas, sobretudo quando há devolução destas com indicação de novo endereço, por isso afrontar os princípios constitucionais do Estado de Direito Democrático e da proporcionalidade (art.ºs 2º e 18º da CRP).

4. A Fazenda Pública não contra-alegou.

5. A Ex.ma Procuradora-Geral Adjunta emitiu parecer no sentido do provimento do recurso por, estando provado haver a carta enviada para a notificação da recorrente sido devolvida com a indicação de nova morada, se ter de considerar por ilidida a presunção estabelecida no art.º 254º n.º 3 do C. P. Civil.

B — A FUNDAMENTAÇÃO.

Com os vistos dos juízes adjuntos cumpre decidir.

6. A questão decidenda.

É a de saber se o recurso interposto pela ora recorrente, nos termos do art.º 355º do CPT, para o tribunal tributário de 1.ª instância, do despacho do chefe de repartição de finanças que lhe indeferiu a reclamação da conta de custas elaborada no processo executivo em que figura como executada, é tempestivo.

7. A matéria de facto.

Em sede de facto, o tribunal *a quo* deu como assentes perante o processo executivo apenso os seguintes factos:

a) A conta de fls. 115 do processo executivo foi elaborada em 14/3/97;

b) Para notificação dessa conta à executada/recorrente, foi expedida carta registada com A/R em 17/3/97, a qual veio devolvida, em 19/3/97, com a anotação de novo endereço;

c) A sede da executada foi sempre na Rua da Amieira, S. Mamede de Infesta, para onde foi remetida a referida notificação;

d) Os administradores vieram a ser notificados em 24/3/98 na R. F. por aí se encontrarem acidentalmente;

e) A reclamação da conta deu entrada em 30/3/98.

8. O mérito do recurso.

Ao contrário do que a recorrente defende sob o argumento de que essa questão não havia sido afrontada nas conclusões do recurso e de que será por este que se define o seu objecto, não estava o tribunal *a quo* impedido de conhecer como fundamento para rejeitar o recurso judicial para ele interposto nos termos do art.º 355º do CPT da extemporaneidade da reclamação da conta das custas cuja decisão ali se afrontou.

Esta posição esquece a verdadeira natureza do recurso judicial previsto no art.º 355º do CPT contra as decisões proferidas no processo de execução fiscal pela administração fiscal.

Este recurso não tem natureza jurisdicional: ele não é um recurso interposto de uma decisão proferida por um órgão jurisdicional. O chefe de repartição de finanças não actua no processo de execução como órgão de composição ou de resolução, segundo as regras do direito, dos conflitos que nele se digladiam, imparcial e independente, ou seja, na veste de tribunal.

Ele é um agente administrativo que prossegue uma actividade que tende para a realização do fim essencialmente jurisdicional do processo executivo: a realização coactiva do direito de crédito do Fisco.

Por isso a sua actuação está totalmente vinculada, devendo adoptar sempre o mesmo critério de decisão que se imporia ao tribunal.

Sendo assim, o recurso contra os actos praticados no processo surge como uma espécie de reclamação para o órgão jurisdicional sob cuja autoridade todo o processo executivo decorre.

A circunstância do recurso ter lugar no próprio processo executivo encontraria fundamento nesta sua natureza.

O processo executivo não sofre qualquer metamorfose em qualquer das fases por que passa e durante as quais ocorre a prática de actos pela administração: o processo de execução é sempre um processo que está sob directo e imediato controlo da autoridade do tribunal que intervém nele sempre que para tanto for solicitado pela forma legal.

Esta concepção do processo executivo encontra-se, aliás, hoje, expressamente afirmada no art.º 103º da Lei Geral Tributária ([1]).

Digamos que a administração fiscal age com poderes de procedimento do tribunal delegados directamente em nome deste pelo legislador.

Deste modo, aceita-se perfeitamente que o tribunal como órgão de controlo de toda a legalidade do processo conheça da tempestividade da "queixa" que a põe em causa.

É uma espécie de situação paralela com a que passa com a actuação do tribunal relativamente aos actos praticados pelos funcionários que intervêm no processo, no caso destes serem objecto de reclamação por qualquer modo previsto na lei (como a arguição de nulidades, reclamação contra a conta efectuada pela secretaria, etc.).

Dentro deste entendimento impõe-se até que o tribunal comece por verificar a tempestividade da reacção tomada contra o acto do agente em quem a lei delegou em vez do tribunal a prática do acto posto em causa.

Mas conquanto se aceite a competência do tribunal para conhecer *ex officio* da tempestividade da reclamação de cuja decisão a ora recorrente recorreu, e por isso se conheça dos fundamentos da decisão, já, todavia, não poderá aceitar-se a solução a que chegou de considerar extemporânea a reclamação da conta.

O art.º 2º do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, sob cuja eficácia normativa foi efectuada a conta reclamada e tentada a sua notificação à recorrente, mandava aplicar, na contagem das custas e, consequentemente, nos incidentes ou trâmites com ela relacionados, o Código das Custas Judiciais.

Ora quanto a esta matéria, o n.º 1 do art.º 59º deste diploma prescreve que «elaborada a conta, são os interessados e os respectivos mandatários dela notificados, no prazo de cinco dias, para efeito de reclamação, recebimento ou pagamento» e o n.º 2 acrescenta que «a notificação, com cópia da conta, é efectuada aos mandatários e aos interessados sem mandatário constituído, por carta registada; aos demais interessados, por carta não registada».

E, por sua vez, a al. a) do n.º 2 do art.º 60º do mesmo código acrescenta:

«A reclamação da conta pode ser apresentada:

a) Pelo responsável pelas custas, no prazo do pagamento voluntário, enquanto o não realizar».

E, por último, determinam, o n.º 1 e a sua al. a) do art. 64º, ainda do mesmo código, que «o prazo de pagamento voluntário é de 10 dias, a que acresce a dilação de 5 dias, se o responsável residir no continente ou numa das ilhas das Regiões Autónomas e naquele ou nestas correr o processo».

([1]) Cf., neste sentido, *A Lei Geral Tributária Anotada e Comentada,* de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, págs. 366.

Temos, portanto, por certo que a lei manda que os interessados sem mandatário constituído sejam notificados da conta, por carta registada, afim de poderem reclamar dela.

Tal é o caso da recorrente.

Não diz o preceito do Código das Custas Judiciais quando é que a notificação se considera perfeitamente efectuada.

Todavia, estando em causa um acto processual praticado no processo judicial tributário, essa resposta deverá ser procurada em primeira linha no C. P. Tributário.

Ora, o n.º 1 do seu art.º 66º dispõe que a notificação efectuada se presume feita no 3º dia útil posterior ao do registo.

Trata-se, nos próprios termos da lei, e como melhor se evidencia do prescrito no número seguinte, de uma presunção *juris tantum* ou seja, de uma presunção ilidível.

Mas este é um efeito de direito que está estabelecido no pressuposto de a carta de notificação ser recebida e de não ser devolvida por recusa em recebê-la ([2]), pois só neste caso, salvo existência de uma outra presunção legal, esta *juris et de jure,* pode falar-se de notificação efectuada.

E tanto assim é que o legislador, no n.º 2 do mesmo artigo, apenas se preocupou com a ilisão da presunção relativamente ao recebimento efectivo em data posterior à presumida.

Todavia, no caso em apreço, estamos perante uma notificação de um acto processual que não chegou sequer a efectuar-se porque a carta veio devolvida, com indicação de outra morada do seu destinatário.

A presunção de conhecimento está, assim, afastada pelos próprios termos procedimentais em que ocorreu a tentativa de notificação.

Estando demonstrada a falta de comunicação ao destinatário do conteúdo da carta registada segundo o próprio registo dos factos efectuado pelo carteiro por aquele ter passado para a nova morada que indicou, há que considerar afastada a presunção de notificação.

Uma outra solução diferente desta, nos casos em que, como o presente, está em causa a notificação de um acto processual e em que é logo indicada, pelo carteiro, a nova morada do destinatário e não é tentada a sua notificação nesta nova morada, e em que, por via de tal posição, se considerasse precludido o direito de recurso judicial, decerto que se chocaria com o direito fundamental do acesso aos tribunais e ao recurso contencioso afirmados nos art.ºs 20º e 268º n.º 4 e com o princípio da proporcionalidade a que as suas restrições estão sujeitas que está consagrado no art.º 18º n.º 3, todos os preceitos da Constituição da República Portuguesa, como bem argumenta a recorrente.

Avalizar a atitude de puro imobilismo da administração, de demissão da tentativa de efectivar a notificação do acto processual na nova morada conhecida, logo indicada pelo carteiro, a coberto de que a mesma estaria salvaguardada pela existência de eventuais presunções legais de notificação, como a do art.º 70º do C. P. Tributário, com a natureza de *juris et de jure,* corresponderia, seguramente, neste caso a um privilégio irracional e desproporcionado.

Ele só poderia encontrar justificação num princípio de que constituiria direito da administração o preocupar-se apenas uma vez em

---

([2]) A desconsideração da recusa do recebimento da carta para os efeitos em análise impõe-se por força do princípio geral de direito da proibição do *venire contra factum proprium.*

enviar a notificação para a morada conhecida no momento do envio da carta registada como equivalendo à do seu ficheiro fiscal (número do contribuinte).

Esta solução atentaria, porém, nestes casos, contra os mais elementares princípios da boa fé e da justiça que estão ínsitos no princípio do Estado de Direito Democrático consagrado no art.º 2º da CRP e, por isso, não poderia ser admitida.

Mas, relativamente a actos processuais desta natureza, outras razões concorrem para se ter como ilidida a presunção estabelecida no n.º 1 do art.º 66º do C. P. Tributário.

Estamos perante um acto de processo em tudo igual ao que ocorre nos processos da competência dos tribunais judiciais. A sua sujeição, no processo tributário, a uma disciplina jurídica diferente do que acontece no processo civil, não é reclamada por quaisquer razões específicas deste ramo de direito.

Não estamos perante um acto cuja prática contenda com a existência de qualquer dever de cooperação fiscal do contribuinte, com a existência de qualquer obrigação acessória instituída pela lei na perspectiva do cumprimento das obrigações fiscais.

Nesta perspectiva não se lhe estende a *ratio* em que se fundamenta o regime especial do art.º 70º do C. P. Tributário.

Consequentemente, também, tem de concluir-se que ele escapa ao universo da sua previsão.

Ao invés, o destinatário do acto está a ser visto na qualidade de sujeito processual ou parte processual. O acto está inserido numa relação processual porquanto visa dar conhecimento ao interessado de um certo evento ocorrido no processo.

No caso, o interessado está a ser notificado, no processo, nos mesmos termos que os mandatários quando constituídos, ou seja, passe a pleonasmo, como mandatária forense de si mesmo, nos termos do art.º 255º deste C. P. Civil.

Sendo assim, sempre se teria de aceitar a ilisão da presunção de notificação que está prevista para tais intervenientes do processo nos n.ºs 2 e 4 do art.º 254º do C. P. Civil ([3]).

Na verdade, vistas as coisas por este ângulo de enfoque, estaríamos perante casos omissos cuja regulação se teria de procurar em tais preceitos do C. P. Civil por força do preceito remissivo do art.º 2º al. f) do CPT: é que, contemplando embora a notificação aos mandatários, no seu art.º 67º, este código acabou por não regular as situações em que as partes, à face da lei remetida, devem ser notificadas dos actos processuais nos mesmos termos que estes, nem os termos segundo os quais se ilide a presunção do recebimento de tal notificado.

Temos, portanto, que, ao contrário do entendido pelo tribunal *a quo,* não deve a recorrente ser tida por notificada em Março de 1977.

Essa notificação só ocorreu, face ao afirmado na al. d) do probatório, em 24/3/98, na repartição de finanças, quando os administradores da recorrente aí se deslocaram ocasionalmente.

Sendo assim, a reclamação, porque apresentada no dia 30/3/98, foi tempestivamente deduzida, dado que apenas iam decorridos 6 dias dos 15 possíveis legalmente.

O recurso merece, pois, provimento.

C - A DECISÃO.

([3]) Aliás, nesta matéria, o preceito não faz mais do que seguir o critério que já antes era consagrado nos n.ºs 3 e 4 do art.º 1º do DL. n.º 121/76, de 11 de Fevereiro.

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em concedendo provimento ao recurso jurisdicional, revogar o despacho recorrido, devendo o tribunal *a quo* conhecer do recurso judicial, salvo se a tal obstar outra circunstância diferente da aqui apreciada.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Fevereiro de 1999. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vítor Meira* (vencido de acordo com a seguinte declaração de voto) — *Costa Reis* (declaração de voto: Em sede factual fixou-se que a sede da executada para onde foi remetida a notificação foi sempre na da Rua da Amieira. Assim sendo, não seria a devolução da carta registada indicando outro endereço facto bastante para ilidir a presunção de notificação. Negaria por isso provimento ao recurso). — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Custas. Reforma da decisão quanto a custas. Reclamação da conta. Fazenda Pública. M.P. Legitimidade.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Não cabe ao representante da Fazenda Pública mas ao M.P. a legitimidade para pedir a reforma da conta ou da decisão quanto a custas nos Processos Judiciais Tributários.

2 — Salvo sempre o caso da condenação em custas da própria Fazenda Pública, mau grado a respectiva isenção, caso este em que, todavia, ela actua então como parte directamente interessada no pleito.

Recurso n.º 24 100. Recorrente: Fazenda Nacional; Recorrido: José dos Santos Galante, L.da; Relator: Ex.mo Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, do despacho do TT de 1.ª Instância do Porto, proferido em 16 de Março de 1999, que julgou a mesma parte ilegítima para a reclamação da conta, que apresentara.

Fundamentou-se a decisão na jurisprudência deste STA, que cita, a qual se tem "pronunciado, de forma uniforme, no sentido da ilegitimidade da Fazenda Pública para controlar, reclamar ou recorrer de quaisquer questões relativas a custas, designadamente no tocante ao controlo da conta".

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1 — As custas devidas nos processos tributários, não são custas judiciais, são encargos e receitas de natureza tributária, liquidados e administrados pela Direcção-Geral dos Impostos por força do Regulamento das Custas dos Processos Tributários e dos artigos 3.º e 4.º do Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro, que o aprovou.

2 — Ao defender-se jurisprudencialmente que a Fazenda Pública representada por pessoal do quadro da Direcção-Geral dos Impostos tem legitimidade para representar a entidade liquidadora de emolumentos de registo comercial que não administra, nem tutela, ou seja, sobre matéria em que não tem qualquer alçada, não pode estar em causa a sua legitimidade para sindicar a liquidação de encargos e receitas de natureza tributária que administra e tutela, nos termos do disposto nos mencionados artigos 3.º e 4.º do Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro, e liquida nas repartições de finanças e nos Tribunais Tributários de 1.ª Instância por força do artigo 21.º do RCPT por o pessoal naquelas e nestes colocado ser seu e da sua sindicabilidade a Fazenda Pública dever ser sempre ouvida.

3 — Tanto mais assim por o legislador haver consagrado no processo judicial tributário o princípio do contraditório pleno ao imputar de forma determinante que cabe ao representante da Fazenda Pública defender os legítimos interesses desta ainda que na posição de recorrente ou recorrida e até em matéria de pura legalidade suscitar a incompetência absoluta do tribunal, nos termos do n.º 2 do artigo 45.º do CPT.

4 — Conhecer, se são de liquidar na 1.ª instância ou no STA e se estão bem ou mal liquidados, não é uma mera questão de legalidade, dado os interesses em jogo, em que é necessário não só definir o respectivo "quantum", como a quem pertencem, ou dito de outro modo, há que determinar a sua medida e a forma como e por quem hão-de ser distribuídas, mas mesmo que seja tão-só matéria de legalidade a mesma ainda se enquadra no âmbito da representação da Fazenda Pública, por não extravasar os legítimos interesses e nos parecer manifestamente absurdo que em situações de mera legalidade como é a matéria de direito se possa defender que a Fazenda Pública carece de legitimidade, quando na matéria de facto está compreendida a legalidade e, assim, não teria legitimidade em caso algum.

5 — "In casu" e sem margem para dúvidas, a Fazenda Pública representada por pessoal do quadro da Direcção-Geral dos Impostos tem interesse legítimo, directo e é parte na matéria aqui em causa por compreender tributos não só administrados pela Direcção-Geral dos Impostos, como a ela consignados — Cfr. artigos 3.º e 4.º do Decreto-Lei n.º 29/98, de 11/02, e 21.º do RCPT.

6 — Não se pode subscrever o entendimento de que a Fazenda Pública por estar isenta de custas não tem legitimidade na matéria, pois a mera possibilidade de a responsabilizar, ainda que com isenção torna-a sempre parte legítima ou interessada na matéria por não lhe poder ou dever ser assacada a responsabilidade de outrem.

7 — Não é tal representatividade passível de atribuição ao Ministério Público por não adequada ao figurino do Ministério Público moderno, como se anota no BMJ n.º 467, pp. 404, e nem estar compreendida na previsão constante do n.º 1 do artigo 41.º do CPT e ensina o Prof. Dr. José Carlos Vieira de Andrade in A Justiça Administrativa (Lições), Almedina, 1999, p. 89 ao prescrever:

"... não haver razão para, no processo administrativo, atribuir ao Ministério Público a representação do Estado-Administração ..., nem sequer para lhe conferir o encargo de promoção processual do interesse público, quando este possa ser prosseguido por órgãos administrativos".

8 — Ao fazer-se a liquidação neste Tribunal Tributário de 1.ª Instância das relativas às instâncias, tem de ter-se por assente que, a ser assim, têm a mesmíssima natureza, face ao princípio da unicidade da conta subjacente aos artigos 50.º e 51.º, n.º 1, do Código das Custas Judiciais e ao artigo 21.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, têm por destino o consignado no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro, e não devem compreender qualquer verba a título de procuradoria por não ser possível misturar alhos com bugalhos.

9 — Mas a entender-se que as custas relativas ao processado do STA ou do TCA são autónomas das devidas pelo da repartição de finanças e do tribunal tributário de 1.ª instância, terão natureza de custas judiciais e devem nele ser contadas por força do que estatui o artigo 173.º do CPT e o parág. 1.º do artigo 23.º da tabela de Custas do STA, tal como no regime de custas do Tribunal Constitucional nele são contadas e para efeitos de controlo de pagamento fica o duplicado da certidão da conta — cfr. n.º 4 do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 303/98, de 7/10.

10 — A douta decisão recorrida violou ainda o artigo 72.º do ETAF e o artigo 42.º, n.º 1 do Código do Processo Tributário.

Termos em que deve ser revogada a douta decisão recorrida, com as legais consequências.»

O Exmº magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, não procedendo nenhum dos fundamentos do recurso, já que, tendo-se, no despacho recorrido, decidido — e bem — que a Fazendo Pública não tem legitimidade para reclamar da conta de custas, não obstante a recorrente não ataca o mesmo no recurso, colocando, pelo contrário, outras questões.

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

Havendo que dizer desde já que a Fazenda põe efectivamente em causa o despacho recorrido, tanto nas alegações como nas conclusões, afirmando a sua legitimidade que qualifica, até, de "inquestionável".

Pelo que nos parece existir a "antítese discursiva" que permite a apreciação do recurso.

Claro que coisa diferente é a procedência dos argumentos aduzidos mas a questão da legitimidade é efectivamente posta no recurso.

Ora, como se mostra dos autos, baixados estes à 1.ª instância, ordenou-se se procedesse à contagem, tendo sido efectuada a respectiva conta — fls. 187 e 188.

Em requerimento dirigido ao respectivo juiz, veio porém a Fazenda Pública "deduzir reclamação da conta" sobre que foi emitido o dito despacho ora em análise.

Pelo que há que apreciar a dita questão da legitimidade da recorrente.

Ora, o ETAF — art. 69º e segts. e 72º e segts. — veio estabelecer uma nova regulamentação para os Tribunais Administrativos e Fiscais, dualizando autonomamente as funções e respectiva representação do M.P. e da Fazenda Pública, ao contrário da unidade anteriormente existente, nos termos dos arts. 48.º e segts. da Organização dos Serviços de Justiça Fiscal, em que a representação unitária das duas entidades era conferida a funcionários da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos — art. 53.º al. b) deste último diploma.

Assim, compete agora ao M.P. defender a legalidade e promover a realização do interesse público — art. 69º, n.º 1 do ETAF —, para o que actua oficiosamente e goza dos poderes e faculdades estabelecidas nas leis de processo (art. 71.º), sendo representado pelos diversos escalões da respectiva hierarquia (art. 70.º).

Por sua vez, compete aos representantes da Fazenda Pública defender os legítimos interesses desta (art. 72º), gozando dos poderes e faculdades estabelecidas nas leis de processo (art. 74º), cumprindo a representação à hierarquia da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos (art. 73º).

Estabelece-se, assim, ao contrário do que sucedia anteriormente, distinção nítida entre as duas funções.

Cfr. Artur Maurício e outros, Contencioso Administrativo, pág. 68.

E, na mesma linha, dispõe agora o CPT; cfr. respectivamente os arts. 41.º e 42.º

Sintetizando, pode, assim, dizer-se que o M.P. actua em defesa da legalidade, supra partes, e a Fazenda em defesa de interesses próprios, ou seja, como parte.

Cfr. os Acd. deste STA de 21/05/97, Rec. 21 305, e de 04/06/97, Rec. 21.585.

Ora, no caso, a Fazenda não actua como parte em defesa de um tal interesse, pois não foi condenada em custas, já que delas está isenta — art. 2.º da Tabela de Custas e art. 3.º, n.º 1, al. a) do respectivo Regulamento.

Se a Fazenda, mau grado tal isenção, houvesse sido condenada nas mesmas, então teria, sem dúvida, legitimidade para o recurso pois actuaria naquela qualidade e em defesa de um interesse próprio e directo.

Todavia, o recurso ora em causa só pode entender-se adentro daquela "defesa da legalidade".

Aliás, mesmo como parte, nem sempre compete à Fazenda Pública a representação da Administração, ainda que fiscal e tributária.

É o que acontece, por exemplo, com relação às Câmaras Municipais — cfr. arts. 29.º, n.º 3, 62.º e 73.º, al. d), do ETAF e o Ac. do TC de 25/10/94, in D. Rep. 2.ª Série, de 26/07/95 — e à D.G. Alfândega — art. 73º, al. f).

Ao que acresce que, tendo embora o imposto de justiça a natureza jurídica de taxa — cfr. aliás, já o preâmbulo do Dec-Lei 223/83, de 27 de Maio e, ora, o art. 1.º do C.P. Judiciais, além do ac. do TC de 31/05/89 in BMJ 367-621 —, não há aí, qualquer "acto tributário de liquidação" que defina uma relação jurídica do tipo, como aplicação de uma norma material a determinada situação da vila real, estabelecendo 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.

A elaboração da conta concretiza-se, antes, num acto processual, efectuado em consequência do exercício da função jurisdicional.

A condenação ou absolvição, em custas, pelo juiz, nos processos judiciais tributários, concretiza o exercício da função jurisdicional, é um acto materialmente jurisdicional que não administrativo, não concretizando a efectivação da conta qualquer acto tributário mas, antes, mera emanação procedimental daquela condenação.

Cfr. os Acds. do TC n.ºs 182 e 247/90 e 358/91 in D. Rep., 2.ª Série, respectivamente de 11/09/90 e 08/01/92, e deste STA de 04/06/97 Rec. 21.585 e de 21/05/97 Rec. 21.305.

Não é, assim, à Fazenda Pública mas ao M.P., quer na respectiva instância quer neste STA, que compete exercer o controlo da legalidade das contas efectuadas naqueles processos ou pedir a reforma da respectiva decisão quanto a custas, salvo, nos termos expostos, o caso da respectiva condenação nas mesmas (actuação como parte).

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência uniforme, reiterada e mais recente deste tribunal: cfr. os Acds. de 25/06/98, rec. 22.638, de 20/05/98, Rec. 21.477, de 4/06/97, Rec. 21.585, de 21/05/97 rec. 21.305, de 24/03/99, Recs. 23.462, 23.182 e 23.229, 17/02/99, Rec. 23.338, 10/02/99, Recs. 23.236, 23.056, 23.046, de 03/02/99, Recs. 22.746, 23.181 e 23.071, 20/01/99, Rec. 23.271, 13/01/99, Rec. 22.745, 20/01/99, Rec. 23.271, 03/02/99, Recs. 23.071, 23.181 e 22.746, 10/02/99, Recs. 23.046, 23.056, 22.732 e 23.236, 17/02/99, Rec. 23.338, 14/04/99, Rec. 21.802, 10/03/99, Recs. 22.201 e 23.182, 24/03/99, Recs. 23.385 e 23.462, 26/05/99, Rec. 22.952 e 02/06/99, Rec. 23.715.

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

Sem custas.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Imposto de Sisa. Bens hipotecados. Determinação da matéria colectável. Valor a considerar. Inventário. Excesso da quota. Partilha judicial ou extrajudicial. Liquidação do imposto. Acto divisível. Anulação parcial.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Na determinação da matéria colectável da Sisa e nos termos da regra 3ª do artº 31º do respectivo Código, "se os bens estiverem hipotecados e o montante do crédito for superior ao preço convencionado, havendo-o, e ao valor patrimonial, aquele preferirá a qualquer dos últimos para a determinação do valor dos bens".

2 — Tal regra, como resulta do corpo do artigo, apenas ressalva as hipóteses contempladas nos parágrafos 1º e 4º do artº 19º e no parágrafo 1º do artº 20º do mesmo diploma legal.

3 — Pelo que se aplica à hipótese prevista no seu artº 8º nº 10: "transmissões de propriedade imóvel, em acto de divisão ou de partilhas ... em tudo o que exceder o valor da quota-parte que ao adquirente pertencer, por qualquer título, nos bens imóveis ..."

4 — Preferindo à regra 16ª para determinação do valor constante do seu artº 19º parágrafo 3º: cálculo em face do valor dos respectivos bens segundo o inventário ou projecto de partilha ou segundo a matriz, conforme o que for maior.

5 — Pelo que, estando os bens hipotecados, não é aplicável a dita regra 16ª, mau grado a existência de inventário.

6 — A liquidação do imposto constitui um acto divisível, tanto por natureza como na própria expressão legal, pelo que é sempre susceptível de anulação parcial.

Recurso n.º 24 101. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Ana Maria Ribeiro Gonçalves e outro; Relator: Exmº Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do T.T. de 1ª Instância do Porto, proferida em 10/03/99, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por TERESA MARIA RIBEIRO GONÇALVES DOS SANTOS contra a liquidação de Sisa, no montante de 142 076$00, efectuada no processo de imposto sucessório nº 1406, do 4º Bairro Fiscal da mesma cidade, por óbito de ALEXANDRE PEREIRA GONÇALVES.

Fundamentou-se a decisão, em que a sisa liquidada com relação ao excesso de imóveis sobre a quota-parte do adquirente, nos termos da regra 16ª do parágrafo 3º do artº 19º e parágrafo 2º do artº 7º e nº 10 do artº 18º, todos do Código da Sisa, se os bens estiverem hipotecados, há que ter em conta o disposto na regra 3ª do artº 31 do mesmo diploma legal, que prefere àqueles, pelo que o valor a considerar é o aí indicado, que não o atribuído em inventário judicial.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 - Diversamente do decidido, não há que proceder a avaliação dos bens, no caso dos autos, por não se verificarem os condicionalismos previstos no artº 109º Cód. IMSISSD, não sendo aqui aplicável o disposto nos parágrafo 4º do artº 19º e 1º do artº 20º Código, citados na douta sentença recorrida.

2 - A avaliação não é por regra obrigatória e tratando-se de imóveis inscritos na matriz com valor patrimonial a Fazenda Nacional não os pode, em princípio, mandar avaliar, a menos que o valor seja contestado (nº 6 artº 79º), sendo em sede de imposto de sisa a avaliação admitida nas hipóteses dos artºs 56º e 57º e obrigatória sempre que se transmitam prédios omissos ou inscritos na matriz sem rendimento, ou de terrenos para construção (cfr. artº 53º), sendo, neste caso, a avaliação feita nos termos do artigo 109º

3 - Nada disto se verifica no caso em apreço pelo que haveria que dar cumprimento ao disposto no nº 10º do artº 8º (e parág. 2º artº 7º), regra 16ª do parág. 3º do artº 19º e regra 3ª do artº 31º do Código, o que foi feito, sendo considerado para a liquidação o valor atribuído no inventário, por ser superior ao matricial, tendo em conta o montante do crédito hipotecado.

4 - A douta sentença recorrida violou as disposições legais supracitadas.

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

Não houve contra-alegações.

O Exmº magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que, nos termos do artº 31º nº 3 do Cód. da Sisa, "o valor a considerar para se apurar a matéria colectável era o valor do crédito hipotecário (1.890.387$00), por ser maior que o matricial (1.062.720$00) e o da partilha (951 135$00)", sendo que a actuação do fisco, somando o valor do crédito ao da partilha, "não tem base legal, aliás não invocada".

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

Em sede factual, vem apurado que:

Em 16/05/89 faleceu Alexandre Pereira Gonçalves;

Sucederam-lhe como únicas e universais herdeiras, em partes iguais, as aqui impugnantes;

A sua herança era constituída, além dos bens móveis, por metade indivisa de uma fracção autónoma, designada pela letra F, de um prédio sito na Rua 1º Sargento Peixoto, nas Caldas da Rainha, com o valor matricial de Esc. 1.062.720$00;

Este imóvel estava hipotecado ao Banco Pinto & Sotto Mayor pelo valor de 1.890.387$00;

No inventário obrigatório a que se procedeu foi adjudicado à impugnante Teresa o apontado imóvel, a que foi atribuído, para efeitos de partilhas, o valor de Esc. 951.135$00;

Esta impugnante, além de não receber outros bens, assumiu a obrigação de pagar o passivo, no valor de Esc. 1.890.387$50;

Foi-lhe então liquidada a sisa no valor de Esc. 142.076$00;

Em 17/11/93 aquela herdeira, ora impugnante, foi notificada para proceder ao seu pagamento, cujo prazo terminava em 1 de Março de 1994;

Aquela soma foi paga em 19 de Janeiro de 1994;

Esta impugnação deu entrada na R.F. em 02/05/94."

Vejamos pois:

Nas conclusões 1ª e 2ª, a recorrente sustenta não haver lugar à avaliação dos bens, ao contrário do que se sustentaria na decisão recorrida — "sendo o valor apurado na avaliação o atendível, para efeitos da liquidação da sisa" — cfr. nº 7 das alegações.

Todavia, o certo é que a sentença não sustenta tal asserção.

O que aí se refere, *apertis verbis,* é que a regra 3ª do artº 31º do Cód. da Sisa "só cede quando se proceder a avaliação dos bens ... pois, neste caso, é ao valor apurado na avaliação que se tem de atender, conforme resulta do parág. 4º do artº 19º e do parág. 1º do artº 20º do mesmo diploma", sendo que, no caso, tal não aconteceu ...".

Não se entendeu, pois, que devia ter havido avaliação; pelo contrário, o que se disse foi que "quando se proceder a avaliação dos bens", isto é, nos casos em que legalmente ela tenha lugar, é ao valor dela resultante que se atende.

Pelo que são despiciendas, para a resolução do caso dos autos, as ditas conclusões 1ª e 2ª

Quanto ao mais:

Como resulta do probatório, foi adjudicada à impugnante Teresa, em inventário obrigatório, metade indivisa do imóvel ali referido, com hipoteca pelo valor de 1.890.387$00 e com valor matricial de 1.062.720$00, tendo-lhe ali sido atribuído, para efeitos de partilhas, o valor de 951.135$00, assumindo a mesma impugnante a obrigação de pagar aquele passivo, sendo a sua quota ideal de 531.360$00 e prescindindo das tornas a que tivesse direito.

E a questão dos autos é a de saber o valor sobre que há-de ser liquidada a sisa em causa.

Nos termos do artº 8º nº 10 do dito Código, estão sujeitas a sisa "as transmissões de propriedade imóvel, em acto de divisão ou de partilhas ... em tudo o que exceder o valor da quota-parte que ao adquirente pertencer, por qualquer título, nos bens imóveis", calcu-

lando-se esta — parág. 2º — "em face da totalidade dos valores desses bens, determinados pela matriz ou, se os não tiverem nela, pelos que lhes forem atribuídos no inventário ou na escritura, ou em avaliação".

Dispondo o seu artº 19º — parág. 3º, regra 16ª — normativo atinente à "determinação da matéria colectável", fazendo incidir a Sisa "sobre o valor por que os bens foram transmitidos" — que, "nas partilhas judiciais ou extrajudiciais, o valor do excesso de imóveis sobre a quota-parte do adquirente, nos termos do parág. 2º do artº 8º, será calculado em face do valor desses bens segundo o inventário ou projecto de partilha, ou segundo a matriz, conforme o que for maior" e "sendo maior o primeiro, o valor do excesso consistirá na diferença entre o valor dos imóveis e a parte desse valor correspondente à quota que, segundo a matriz, neles tem o adquirente".

Finalmente, dispõe a regra 3ª do artº 31º que "se os bens estiverem hipotecados, e o montante do crédito for superior ao preço convencionado, havendo-o, e ao valor patrimonial, aquele preferirá a qualquer dos últimos para a determinação do valor dos bens".

Tal normativo insere-se ainda no capítulo III do Código, referente à predita determinação da matéria colectável, e à mesma secção III, contendo disposições comuns, no ponto, à sisa e ao imposto sucessório.

Contendo as regras aplicáveis, apenas ressalvando o disposto nos parágs. 1º e 4º do artº 19º e parág. 1º do artº 20º, que, todavia, não vêm ao caso.

Ou seja: na hipótese de bens hipotecados, o valor a considerar, na determinação da matéria colectável dos dois tributos, é sempre — exceptuadas só aquelas ressalvas — o constante da dita regra 3ª.

Aliás, nos termos daquele parág. 4º, "se for feita avaliação, o valor dela resultante prevalecerá sobre qualquer dos valores indicados nos parágs. 2º e 3º, excepto sobre o preço convencionado, quando este for superior".

Certo que a dita regra 16, nos apontados termos, manda considerar o valor que for maior, nos termos do inventário, projecto de partilha ou a matriz.

Todavia, o artº 31º não ressalva essa situação — ao contrário do que acontece, por exemplo, com a avaliação — pelo que, no caso de bens hipotecados, o valor a considerar é sempre o da regra 3ª.

Assim, não tendo aplicação, no caso, o valor atribuído no inventário, não importa considerá-lo, ou seja, determinar se é o pretendido pela Fazenda — valor do crédito mais o daquele (1.890.387$50+951.135$00=2.841.522$50) — se unicamente o daquela segunda parcela, se o patrimonial constante da matriz.

Pois, como se referiu, por expressa indicação legal, é o do crédito hipotecário.

E, no ponto, a lei foi tão longe que nem se preocupou que ele seja o valor real; aliás, a ser assim, tinha de haver sempre avaliação.

A lei considera, para determinação da matéria colectável, determinados valores, considerando relevante o mais elevado.

Escrevem, a propósito, Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, Cód. da Sisa Anotado e Comentado, pág. 472:

"Como termo de comparação com o preço convencionado, se for caso disso, ou com o valor patrimonial, determina esta regra que quando os bens transmitidos estão hipotecados, o montante do crédito por esta forma garantido, é mais um elemento a comparar, a fim de escolher o maior, para servir de base à liquidação."

E tanto assim é que a lei abstrai da "importância da hipoteca na data da sua constituição ou em qualquer outro momento", considerando-se sempre o respectivo montante reportado à época da transmissão — cfr. autores citados, nota 2.2 —, valendo, ainda e consequentemente, "para efeitos de se determinar depois o valor actual, quando seja caso disso, v.g., através das regras 4ª e 5ª do mesmo normativo" — valor do usufruto.

O valor a ter em conta, pois, na hipótese dos autos, para liquidação da Sisa, é o apontado, do crédito hipotecário de 1.890.387$00.

Um outro ponto há ainda, todavia, a considerar.

É que a sentença anulou totalmente o acto tributário contenciosamente impugnado.

Ora, na impugnação judicial, está em causa um contencioso de mera anulação, que não de plena jurisdição — cfr. Alberto Xavier, Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário, pág. 43 e segts. —, sendo o seu objecto o acto tributário, através de "qualquer ilegalidade" ou "vício" — cfr. arts. 12º e 143º nº 1 do C.P.T.

Por isso, estabelece o seu artº 145º, que "a administração fiscal está obrigada, em caso de total ou parcial procedência de pedido de impugnação, à reconstituição plena da legalidade do acto ou situação objecto do litígio".

É, como é sabido, cada acto tributário, como "acto de aplicação de uma norma tributária material praticado por um órgão da Administração" — cfr. Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, pág. 92 —, define, em concreto, uma relação jurídica autónoma, a que é subjacente um determinado facto da vida real.

É esse facto concretamente considerado, de acordo com uma norma que o prevê como fonte da obrigação do imposto, que dá origem à aplicação da mesma, consubstanciada no referido acto.

Ou seja: para liquidar o imposto, a Administração considera uma situação factual concreta e determinada, que enquadra na previsão legal.

E, em sentido estrito, a liquidação consiste na aplicação da taxa à matéria colectável, traduzindo-se, assim, numa expressão ou quantitativo pecuniário.

Pelo que é efectivamente divisível, logo por natureza, já que materialmente divisíveis as quantias nele fixadas.

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

O artº 5º do C.P.C.I. referia ter a impugnação dos actos tributários, por finalidade, a sua anulação total ou parcial e o artº 145º do C.P.T. refere-se à procedência total ou parcial do pedido que justamente consiste naquela anulação.

Como escreve Alberto Xavier, Conceito e natureza, cit., 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".

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, C.P.C.I., Anotado, pág. 53 e Alfredo de Sousa e S. Paixão, Ibidem, 2ª edição, pág. 41, nota 3.

Tal como acontece quanto aos actos administrativos divisíveis, propriamente ditos — cfr. o Acd. do Pleno da 1ª Secção deste Tribunal, de 18/06/85, in Acd. Dout. 300-1533.

Pelo que nenhum obstáculo se põe quanto à possibilidade da procedência parcial da impugnação judicial.

Mas, assim sendo, o recurso merece parcial provimento já que, por força do acima exposto, a liquidação impugnada só pode ser anulada parcialmente, na medida do excesso cometido em relação ao predito valor hipotecário.

Aliás, foi a anulação parcial do acto tributário o que a impugnante pediu, conforme nº 14 da petição inicial: "neste contexto, deverá o acto tributário, nesta parte, ser anulado e, como legal consequência, ser substituído pelo valor correcto" (sic).

É em tais termos que se concede parcial provimento ao recurso, em tal medida se revogando a sentença que no mais se mantém, anulando-se consequentemente a liquidação na parte relativa ao imposto excedente ao referido valor a considerar: 1.890.387$00 (e não 2.841.522$50).

Sem custas, tanto neste STA como na 1ª Instância.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão.* — Fui presente, *Pimenta do Valle.*

Acórdão de 22 de Setembro de 1999.

Assunto:

Oposição. Créditos da Segurança Social. Privilégio imobiliário geral do artigo 11.º do DL. n.º 103/80, de 9 de Maio.

Doutrina que dimana da decisão:

O privilégio imobiliário geral do artigo 11.º do DL. N.º103/80, de 9 de Maio, não confere o direito de sequela, por isso que não oponível a terceiro adquirente de direito real de gozo sobre o respectivo imóvel.

Recurso n.º 24 152. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Coelho Pereira; Relator: Ex.mo Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a presente oposição deduzida por José Coelho Pereira contra a execução fiscal n.º 1905/94 e apensos da 1ª Secretaria Administrativa do Porto, assim condensando a atinente alegação:

1. O privilégio imobiliário previsto no art.º 11º do DL n.º 103/80 para os créditos da Segurança Social é especial, dado o disposto nos nºs 1 e 3 do art.º 735º do Código Civil.

2. Atenta a imperatividade do estatuído no n.º 3 deste artigo, tal norma não pode ser restringida, nem estendida, não admitindo o legislador excepções.

3. Por assim ser, é-lhe aplicável o regime previsto no art.º 751º do Código Civil e, consequentemente, tal privilégio é oponível a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, assistindo-lhe o direito de sequela.

4. A reversão operada contra o oponente ao abrigo do disposto no art.º 147º do CPCI é, assim, legal e o oponente parte legítima para a execução.

5. A sentença recorrida violou o preceituado nos artigos 147º do CPCI, 735º, 3, e 751º do Código Civil e o artigo 11º do DL n.º 103/80, de 9/V.

Contra-alegou o Rcdº José Coelho Pereira, concluindo pela integral manutenção da sentença em causa.

Também o EMMP entende que deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Face à não impugnação, tem-se por definitivamente assente a matéria de facto fixada pelo tribunal "a quo", para a qual se remete, nos termos dos artigos 713º, 6, 726º, 749º e 762º, 1, do Código de Processo Civil.

A questão decidenda é a de saber se o privilégio imobiliário geral estabelecido no artigo 11º do DL n.º 103/80, de 9 de Maio, confere ao credor o direito de sequela.

Segundo tal preceito, "os critérios pelas contribuições, independentemente da data da sua constituição, e os respectivos juros de mora gozam de privilégio imobiliário sobre os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no artigo 748º do Código Civil".

O artigo 2º do DL n.º 512/76, de 3/VII, previu este privilégio, mas sem aquela latitude temporal.

Surgiu, assim, a figura nova do privilégio imobiliário geral, por isso que abarca todos os bens imóveis existentes na esfera patrimonial das entidades patronais à data da instauração do processo executivo.

É sabido que, segundo o Código Civil, os privilégios imobiliários são sempre especiais — n.º 3 do artigo 735º. Compreendiam só o valor dos imóveis referidos nos artigos 743º e 744º, prevalecendo contra terceiro adquirente posterior dos mesmos — direito de sequela: *ubi rem meam invenio ibi vindico.*

O mesmo sucede com os privilégios mobiliários especiais (v. artigo 750º).

Já "a existência do privilégio geral não impede (...) que o devedor aliene ou onere bens do seu património, quer a título oneroso, quer gratuito. Essas alienações são oponíveis ao credor, ao qual, no entanto, cabe, nos termos gerais, o direito a usar da impugnação pauliana" — Professores Pires de Lima e Antunes Varela, *Código Civil Anotado,* vol. 1º, pág. 770.

Pois bem, qual o regime aplicável ao privilégio imobiliário geral estabelecido no citado artigo 11º do DL n.º 103/80 nas suas relações com os direitos de terceiros? O regime do privilégio geral do artigo 749º do Código Civil (aí pressuposto só para o privilégio mobiliário, como óbvio é)? Ou o regime dos privilégios imobiliários do artigo 751º do mesmo compêndio substantivo (aí referentes, indubitavelmente, apenas aos privilégios especiais)?

Conforme se sublinha no acórdão desta Secção de 13/III/1996, rec. 19 748, in BMJ n.º 455, pp. 327 e segs., "surge como nitidamente

desproporcionado um privilégio tratado como especial mas abarcando todos os bens imóveis do devedor".

Acresce, como notam os citados Autores (cfr., op. cit., p. 771), o próprio artigo 751º do Código Civil consagra "solução discutível, porque pode afectar as expectativas dos negócios constitutivos de garantias reais. A sua projecção, respeitante apenas a créditos do Estado e das autarquias locais por contribuição predial, sisa e imposto sobre sucessões e doações é, todavia, pequena e, embora não haja registo de privilégio, é fácil o conhecimento do pagamento daqueles impostos, por parte dos credores, através dos livros e arquivos das repartições de finanças". E, hoje, acrescentamos nós, mais acessível está esse conhecimento através dos tão disseminados meios informáticos da Administração Fiscal.

Ora, *in casu,* como se salienta no sobredito aresto, "nem o privilégio se refere a bens determinados, pelo que não há qualquer relação directa entre os bens e a dívida, como se torna bem difícil tal conhecimento, dado que a situação dos bens pode nada ter a ver, territorialmente, com o exercício da actividade comercial ou industrial a que se reportam as contribuições devidas à Segurança Social."

Por outro lado, é patente a afinidade entre o privilégio mobiliário geral do Código Civil e o de que ora nos ocupamos.

Na verdade, "(...) a constituição dos privilégios gerais é independente da existência de qualquer relação entre o crédito e o bem que o garante, ao contrário do que sucede com o privilégio especial, que se baseia sempre numa relação entre o crédito garantido e a coisa que o garante, sendo que este se constitui no momento da formação do crédito, enquanto os gerais se constituem em momento posterior — penhora ou instauração de processo executivo.

Ora, o privilégio em causa não tem qualquer relação directa com os bens sobre que incide, como 'uma espécie de ónus real' sobre eles (...)".

Dir-se-á, por fim, que consagrando o artigo 10º do DL 103/80 um privilégio geral, incoerente se nos afigura a atribuição de um privilégio especial às mesmas dívidas, sendo que, nos termos do artigo 9º, 3, do Código Civil, é de presumir que o legislador consagrou as soluções mais adequadas.

De concluir é, pois, que o privilégio imobiliário geral previsto no artigo 11º não confere o direito de sequela, não é oponível a terceiro adquirente de direito real de gozo sobre o respectivo imóvel.

E nem em contrário se argumente com o facto de o artigo 147º do CPCI (a coberto do qual foi ordenada a reversão contra o oponente — vd. fls. 78 vº) se referir a "dívida com privilégio sobre os bens que se tenham transmitido a terceiros", não enunciando, pois, distinção entre privilégio geral e privilégio especial. É que, quando tal diploma adjectivo foi editado — 27/IV/1963 —, apenas existia a figura jurídica do privilégio imobiliário especial.

Daí, certamente, que Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão entendessem que "a reversão da execução contra os terceiros adquirentes só ocorre quando sobre estes incida um privilégio especial (mobiliário ou imobiliário) ou garantia real (hipoteca legal)" — cfr. nota 4 àquele preceito, *CPCI Comentado e Anotado,* 2ª edição, p. 428.

Decidindo conforme o que acima defendemos, a sentença recorrida não merece, no ponto, censura.

Termos em que se acorda confirmá-la na parte impugnada, assim se negando provimento ao recurso.

Sem custas — artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 22 de Setembro de 1999. — *Mendes Pimentel* (Relator) — *Almeida Lopes* — *Lopes de Sousa.* — 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 € 11,84 (IVA INCLUÍDO 5%)

Depósito legal n.º 25 495/89

IMPRENSA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.