

DIREITO FISCAL

<i>Amnistia — Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro — Interpretação — Exclusão do ilícito contra-ordenacional — Ac. do S. T. A., de 15-11-2000, rec. n.º 25 446</i>	150
<i>Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares — Fraccionamento de rendimentos — Sociedade conjugal — Liquidação de sociedade irregular — Dupla tributação — Ac. do S. T. A., de 22-11-2000, rec. n.º 25 496</i>	153
<i>Recurso jurisdicional — Âmbito do recurso — Nulidades de sentença ou acórdão — Omissão de pronúncia — Falta de fundamentação — Competência do tribunal tributário — Questão incidental de natureza cível — Poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo — Direito de audição no procedimento tributário — Princípio do inquisitório — Ac. do S. T. A., de 29-11-2000, rec. n.º 25 214</i>	159

Amnistia — Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro — Interpretação — Exclusão do ilícito contra-ordenacional

I — *As leis que prevêem amnistias, que são providências de excepção, devem interpretar-se nos seus precisos termos, sem interpretação extensiva ou analógica, ainda que daí resultem situações de injustiça relativa.*

II — *O princípio do primado da lei, basilar num Estado de direito, obsta a que o intérprete possa sobrepor os seus critérios valorativos pessoais aos formulados legislativamente pelos órgãos constitucionais competentes.*

III — *Por isso, não havendo qualquer suporte legal para concluir pela aplicação da Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro, a infracções de carácter contra-ordenacional e resultando do seu texto a limitação do seu âmbito de aplicação a infracções de carácter criminal, deve afastar-se a sua aplicação a infracções daquele tipo.*

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
Acórdão de 15 de Novembro de 2000
Recurso n.º 25 446
(Secção do Contencioso Tributário)

ACORDAM na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Gelima — Frigoríficos de Viana, S. A.,
António , Júlio
e Aldina

interpuseram no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo recurso judicial de uma decisão de aplicação de coima por contra-ordenação fiscal não aduaneira.

Aquele Tribunal ordenou o arquivamento dos autos por entender que, tendo sido pagos os impostos relacionados com a infracção, a responsabilidade contra-ordenacional dos recorrentes está extinta por força do artigo 3.º da Lei n.º 51-A/96.

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

1 — O despacho recorrido padece de erro de direito, por via da inadequada interpretação que nele se fez do artigo 3.º da Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro, que, assim, foi violado.

2 — Este normativo, no seu teor literal, compaginado com o dos artigos 1.º, 2.º e 5.º dessa

lei, não suscita dúvidas quanto ao seu decisivo sentido e alcance, arredando o alargamento da letra da lei, na busca dum seu espírito (*ratio legis*), afirmado no despacho recorrido.

3 — A interpretação extensiva operada no despacho recorrido põe em causa os princípios da legalidade e da tipicidade das infracções e das sanções em vigor nos distintos âmbitos criminal e contra-ordenacional. (artigo 1.º do Código Penal, artigo 2.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras e artigos 1.º e 2.º do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro).

4 — A não punição da contra-ordenação em causa, inverificando-se as hipóteses de concurso de crimes e de contra-ordenação, ou de crime fiscal, significaria a existência de uma factualidade típica, ilícita e culposa, punível por lei, mas não punida, por via da interpretação feita de uma norma excepcional com base em argumentos lógico-jurídicos do tipo identidade de razão ou maioria de razão, insusceptíveis de aplicação, no caso.

5 — O n.º 5 do artigo 26.º, o artigo 47.º, n.º 3, do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, bem como o n.º 7 do artigo 203.º do Código de Processo Tributário e os artigos 38.º, n.º 3, e 40.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, e o teor da Lei n.º 51-A/96, 9 de

Dezembro, têm por objecto matéria substantiva e adjectiva no âmbito das responsabilidades criminal e ou contra-ordenacional, fixando, para cada uma destas, regras de estrita legalidade, próprias, materiais e processuais, em consonância com a natureza dos bens jurídicos protegidos pelas distintas normas punitivas e pela desigual ressonância ética desses bens.

6 — A adesão do contribuinte ao regime excepcional do Decreto-Lei n.º 124/96, 10 de Agosto, fora do âmbito de aplicação da Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro, definido no seu artigo 1.º não legitima a transmutação da responsabilidade criminal em responsabilidade contra-ordenacional e, conseqüentemente, a extinção desta, por via duma interpretação extensiva indevida do artigo 3.º daquela lei.

7 — A persistência na ordem jurídica e da vida real dum facto típico, ilícito e culposo, declarado punível por lei anterior que não constituindo crime ou simultaneamente contra-ordenação, constitui contra-ordenação, deverá ser punido como contra-ordenação (artigos 2.º e 3.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras), atentas as finalidades das sanções.

8 — O resultado da interpretação operada traduz-se na criação de direito material, em violação dos princípios da legalidade e da tipicidade das infracções e das sanções (ou da sua extinção) pondo em causa os valores de certeza e da segurança jurídica, inerentes àqueles princípios.

9 — A letra da lei (artigo 3.º citado e dos restantes normativos referidos) é de tal modo clara e precisa, que não legitima qualquer sentido dúbio ou ambíguo quanto ao seu decisivo alcance e que possa ou deva ser fixado por via de outros elementos hermenêuticos contidos no artigo 9.º do Código Civil, sendo que estes confirmam, no caso, o sentido e alcance decorrentes dessa letra.

10 — A letra da lei interpretada, funcionando como ponto de partida e como limite da interpretação, não consente a extensão dessa letra por forma a fixar um pensamento legislativo que extravasa claramente o que resulta dessa letra, expressa de forma clara e inequívoca (artigo 9.º, n.º 2, do Código Civil).

11 — Sendo que os elementos histórico e teleológico dessa lei confirmam o sentido e o alcance decorrentes da sua letra, sendo que o legislador, no caso, soube exprimir com correcção o

seu pensamento (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil).

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto emitiu o seu parecer no sentido do provimento do recurso, em sintonia com a jurisprudência desta Secção.

2. A única questão apreciada na decisão recorrida e que é objecto do presente recurso é a de saber se a amnistia prevista no artigo 3.º da Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro, se aplica a contra-ordenações.

Esta questão tem sido frequentemente apreciada pelo Supremo Tribunal Administrativo, sendo uniforme a jurisprudência no sentido da não aplicabilidade desta amnistia às contra-ordenações.

Estabelece-se neste artigo 3.º o seguinte:

«Artigo 3.º

Extinção da responsabilidade criminal

O pagamento integral dos impostos e acréscimos legais extingue a responsabilidade criminal.»

Como se vê, o texto deste artigo refere-se apenas à responsabilidade criminal e não à contra-ordenacional.

Por outro lado, em várias normas do mesmo diploma fazem-se referências apenas à responsabilidade criminal e a crimes e não à responsabilidade contra-ordenacional e a contra-ordenações.

É o caso das seguintes normas, além do transcrito artigo 3.º:

— Artigo 1.º, com a epígrafe «Âmbito de aplicação», em que se refere que este «diploma é aplicável aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais»;

— Artigo 2.º, n.º 3, em que se refere a suspensão do «prazo de prescrição do procedimento criminal por crime fiscal»;

— Artigo 5.º em que se afasta o regime de suspensão relativamente ao «crime de fraude fiscal»;

— Artigo 6.º, em que se refere que as disposições desta lei «são aplicáveis, com as devidas adaptações, aos crimes que tenham dado origem a dívidas à Segurança Social».

Perante estas repetidas referências a crimes fiscais e responsabilidade criminal, sem concomitantes referências a contra-ordenações fiscais e a responsabilidade contra-ordenacional, não se pode deixar de concluir pela existência de uma intenção legislativa de limitar o âmbito de aplicação do diploma a infracções criminais e não também contra-ordenacionais.

As leis que prevêm amnistias, que são providências de excepção, devem interpretar-se nos seus precisos termos, observando-se um critério de interpretação estrita, que exclua a interpretação extensiva, restritiva ou analógica, ainda que daí resultem situações de injustiça relativa (1).

Assim, retirando-se do texto da Lei n.º 51-A/96 a ilação da existência de uma intenção legislativa de não aplicação da amnistia referida ao ilícito contra-ordenacional, o intérprete está limitado por essa opção legislativa, não podendo, num Estado de direito, assente no princípio basilar do primado da lei (artigo 3.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa), sobrepor os seus critérios valorativos pessoais aos formulados legislativamente pelos órgãos constitucionais competentes, mesmo que esteja convencido que eles são mais sensatos e equilibrados dos que os emanados daqueles órgãos democraticamente legitimados.

De resto, nem é difícil entrever uma razão que, possivelmente, estará subjacente àquela aparentemente ilógica amnistia das infracções de natureza mais grave, sem concomitante aplicação do mesmo benefício às de natureza menos

grave, que é a dos direitos adquiridos dos funcionários da Administração relativamente às infracções contra-ordenacionais (participação no produto das coimas, prevista no artigo 58.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras e na legislação para que aí se remete (2), que não tem paralelo nas infracções fiscais de carácter criminal a que é aplicável aquele diploma (artigos 512.º do Código de Processo Penal e 131.º do Código das Custas Judiciais).

É lamentável, decerto, mas muitas vezes, tanto em matéria de política legislativa como no quotidiano, a ponderação áspere e fria dos resultados da actuação tem de sobrepor-se ao enlevo da coerência valorativa e axiológica das opções.

E partindo do pressuposto ínsito na previsão daquele regime legal de participação de funcionários no produto das coimas, de que sem o incentivo que aquela participação consubstancia os funcionários da Administração não cumprirão tão eficazmente as suas funções (3), ao emitir-se um diploma que tem como objectivo primordial incrementar a cobrança de receitas fiscais, prevenir uma possível desmotivação futura dos funcionários da Administração que vissem frustrados os seus direitos patrimoniais conexionsados com contra-ordenações que fossem amnistiadas não deixaria de ser, naturalmente, uma preocupação a ter em mente.

De qualquer forma, seja ou não esta tão ponderosa quanto lamentável razão que tenha levado à opção legislativa de amnistiar apenas as infracções previstas no Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras que têm carácter criminal, o certo é que não há qualquer suporte legal para estender o campo de aplicação da Lei

(1) Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 21 de Julho de 1987, proferido no recurso n.º 39 119, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 369, pág. 381.

Trata-se de jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal de Justiça, como pode ver-se, entre muitos outros, pelos acórdãos n.º 472/96, de 12 de Junho de 1996, publicado na *Colecção de Jurisprudência — Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça*, ano IV, tomo II, pág. 195, e n.º 36/97, de 15 de Maio de 1997.

Neste sentido se tem pronunciado também esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se, entre muitos outros, pelos acórdãos de 19 de Junho de 1991, proferido no recurso n.º 13 439, publicado em apêndice ao *Diário da República*, de 30 de Setembro de 1993, pág. 789, de 10 de Novembro de 1999, proferido no recurso n.º 23 675, de 12 de Janeiro de 2000, proferido no recurso n.º 23 621, de 12 de Abril de 2000, proferido no recurso n.º 24 925, e de 18 de Outubro de 2000, proferido no recurso n.º 25 459.

(2) Este regime de participação no produto das coimas não foi revogado pelo Código de Processo Tributário, que até o pressupunha no n.º 6 do artigo 25.º, na redacção inicial, que passou a ser o n.º 7, com implícita reafirmação da sua vigência, como do Decreto-Lei n.º 23/97, de 23 de Janeiro), e continua em vigor, como se deduz da referência à expressa manutenção em vigor da totalidade deste artigo 25.º, sem qualquer restrição, que é feita no artigo 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro.

(3) Infelizmente, a lastimável mas forçosa conclusão que se tem de retirar do regime de participação dos funcionários no produto das coimas é a de que, na perspectiva legislativa, sem o incentivo da possibilidade de obtenção de proventos pessoais, aqueles funcionários poderão não cumprir as suas funções com a mesma eficiência.

n.º 51-A/96 às infracções de carácter contra-ordenacional.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, ordenar que o processo baixe ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância a fim de se conhecer do objecto do recurso judicial interposto da decisão

de aplicação de coima, se a tal não obstar razão diferente da subjacente à decisão que se revoga.

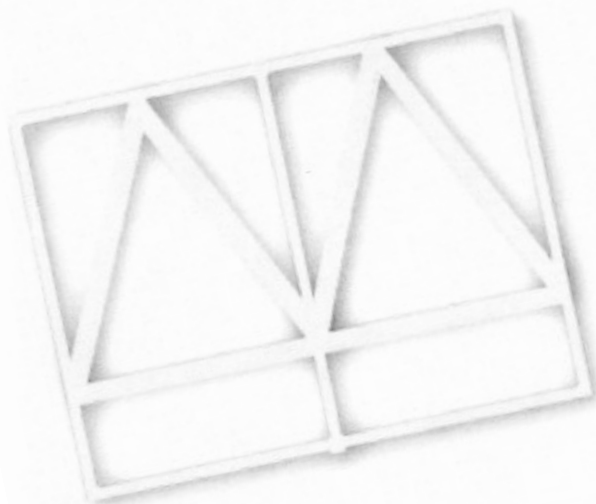
Sem custas.

Lisboa, 15 de Novembro de 2000.

Jorge Manuel Lopes de Sousa (*Relator*) —
Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.

O interesse maior do acórdão — que segue jurisprudência pacífica sobre a interpretação das leis de amnistia — reside na interpretação da intenção legislativa de, na lei que amnistia crimes, não amnistiar contra-ordenações.

(A. M. S.)



Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares — Fraccionamento de rendimentos — Sociedade conjugal — Liquidação de sociedade irregular — Dupla tributação

I — *O artigo 65.º do CIRS é aplicável aos casos de fraccionamento de rendimentos que são situações em que determinados rendimentos sujeitos a tributação em IRS devem ser repartidos por mais do que um período, dentro do ano a que se reportam.*

II — *Nas situações em que se constituir ou terminar uma sociedade conjugal, pode haver necessidade de fazer mais do que um englobamento de rendimentos, relativos a um mesmo ano, como se prevê nos artigos 60.º e 61.º do CIRS, sendo para solucionar as questões que podem suscitar-se quando determinados rendimentos devam repartir-se por mais de um período, dentro do mesmo ano, que no artigo 65.º se prevêem várias regras.*

III — *Da remissão feita no n.º 2 do artigo 65.º do CIRS para o n.º 1 do artigo 63.º do mesmo Código conclui-se que o âmbito de aplicação daquela primeira norma se restringe aos casos em que o óbito do cônjuge ocorreu no decurso do ano a que se reportam os rendimentos sujeitos a tributação.*

IV — *Não existe a dupla tributação que se pretende afastar no n.º 2 do artigo 65.º do CIRS, nas circunstâncias aí indicadas, se foi objecto de tributação em imposto sucessório o valor de uma participação no capital social de uma sociedade irregular e foram objecto de tributação em IRS os rendimentos legalmente considerados como sendo de aplicação de capitais, que consistem no valor atribuído aos associados da mesma sociedade em resultado da partilha efectuada na sua liquidação — artigo 6.º, n.º 1, alínea i), do CIRS.*

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
Acórdão de 22 de Novembro de 2000
Recurso n.º 25 496
(Secção do Contencioso Tributário)

ACORDAM na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Maria , Gil , Madalena e Ana , residentes em Lisboa, impugnam judicialmente um acto de retenção de IRS de 1993.

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

Inconformadas as recorrentes interpuseram recurso para o Tribunal Central Administrativo, que veio a rejeitar a impugnação por ilegalidade da sua interposição.

As recorrentes recorreram para o Supremo Tribunal Administrativo que, por acórdão de 8 de Julho de 1999, decidiu que o acto impugnado é susceptível de impugnação contenciosa.

Baixando o processo ao Tribunal Central Administrativo, foi proferido o acórdão recorrido, que negou provimento ao recurso interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância.

As recorrentes interpuseram novo recurso deste acórdão, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 — Com o falecimento em 1978 de Feliciano , sócio da sociedade irregular — Feliciano e António — transmitiu-se para os seus herdeiros — os recorrentes — a sua quota nesta sociedade cujo património líquido era constituído pelas fracções imobiliárias autónomas A, B, D, E, I, J, L e N do prédio urbano identificado nos autos — quota que para efeitos de imposto sucessório devido por essa transmissão, foi computada pela entidade competente — a Repartição de Finanças respectiva — na importância de 10 543 962\$00, que para o efeito teve em conta o valor matricial das referidas acções.

2 — O valor deste mesmo património líquido, na parte correspondente à dita quota transmitida foi computado em 24 297 127\$00, com base no preço das vendas das referidas fracções imobiliárias entretanto efectuadas, algumas delas pelas recorrentes e outras pela liquidação judicial, no processo judicial de liquidação e partilha da referida sociedade ocorrida em 1992.

Foi este valor assim apurado, que, como o probatório o reconhece [v. n.º 2, alínea c)] é um valor líquido nomeadamente das entradas (investimentos) do sócio falecido para a sociedade, que foi atribuído na partilha às recorrentes, enquanto herdeiros do referido Feliciano, e subsequentemente tributado em IRS através da retenção na fonte aqui impugnada.

3 — Há, como se vê, nestes dois momentos de tributação, em imposto sucessório e em IRS uma realidade económica subjacente — que lhes é comum e causante dessa mesma tributação — a quota do falecido Feliciano na dita sociedade — que se transmitiu por virtude da sua morte para os seus herdeiros — as recorrentes, originando uma liquidação de imposto sucessório na pessoa destas, e que 15 anos depois, foi atribuída em partilha judicial da mesma sociedade, originando uma liquidação de IRS por retenção na fonte.

4 — Em qualquer dos casos, a tributação teve em conta na sua incidência o valor dessa quota, conforme antes referido, nomeadamente sob o n.º 5.1, alínea e), calculado apenas por critérios próprios e específicos do regime jurídico de cada um destes impostos e tidas em conta também as variações quantitativas decorrentes das épocas diferenciadas em que ocorreram os respectivos factos tributários; em qualquer dos casos tributou-se o valor dos bens transmitidos.

5 — O bem partilhado judicialmente foi o mesmo que constituiu objecto da transmissão por morte do sócio Feliciano. O valor atribuído aos beneficiários dessa partilha, gerado por esse bem, participa da natureza e entidade deste mesmo bem. Embora considerado legalmente, o valor partilhado e atribuído, como rendimento de capitais, nem por isso está sujeito a IRS por força do disposto no artigo 65.º, n.º 2, do CIRS, já que, antes da ocorrência do facto tributário deste imposto foi objecto de transmissão por morte.

6 — Nestes termos afigura-se claro, tendo em conta o antes referido e nomeadamente nos artigos 3.1 a 6.1, que se verificam no caso as condicionantes previstas no artigo 65.º, n.º 2, do CIRS, que excluem da incidência do IRS os valores atribuídos às recorrentes na liquidação e partilha da dita sociedade.

7 — A manter-se a retenção de imposto impugnada haveria claramente uma dupla tributa-

ção (em IRS e em imposto sucessório) da mesma riqueza, apenas diferente e simplesmente em termos nominais que não reais, quanto aos valores que exprimem essa riqueza nas diferentes épocas — anos de 1978 e 1992 — em que a sua valoração para efeito dos ditos impostos foi feita.

8 — O douto acórdão recorrido, com o devido respeito, terá feito um enquadramento juridicamente errado da situação que vem provada, violando com isso nomeadamente os artigos 67.º, n.os 1 e 2, alínea *a*), do CIRC e 65.º, n.º 2, do CIRS.

Termina pedindo a revogação do acórdão recorrido, com anulação e devolução do imposto retido e pago.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) O IRS, cuja retenção é aqui impugnada, no montante de 3 644 119\$00, foi calculado sobre o valor líquido de 24 294 127\$00, correspondente ao rendimento atribuído às aqui recorrentes, na liquidação e partilha judicial do património, da sociedade irregular — Herdeiros de Feliciano e António

, homologada por decisão judicial de 28 de Abril de 1992, transitada em julgado (documentos de fls. 13 e 27).

b) Aquele valor de 24 294 127\$00 foi atribuído às recorrentes, como herdeiras de Feliciano , falecido em 5 de Novembro de 1978 (documentos de fls. 13 a 27);

c) E foi calculado de acordo com o preceituado no artigo 67.º, n.º 1, do CIRC, tendo em conta os seguintes factores:

Valor da quota de Feliciano
12 124 916\$00;

Valor da quota de António
3 081 881\$00;

Valor das despesas efectuadas no investimento 3 823 850\$00;

Total dos investimentos 19 030 648\$00;
Produto da venda das fracções habitacionais
13 500 000\$00;

Produto da venda das fracções não habitacionais 36 000 000\$00

Total do produto das vendas 49 500 000\$00;

Total do investimento 19 030 648\$00;

Total do passivo de IRS 30 469 351\$00;

79,733% de 30 469 351\$00 = 24 294 127\$00;

24 294 127\$00 x 15% = 3 644 119\$00 (cfr. documento de fls. 24);

d) A entrega do IRS ao Estado ocorreu em 16 de Julho de 1993, através da guia n.º 70317779344, apresentada na Tesouraria da Fazenda Pública da Repartição de Finanças 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 (documentos de fls. 13 a 26 e guia a fls. 27);

e) Por sentença do 12.º Juízo do Tribunal Cível da Comarca de Lisboa de 27 de Maio de 1983, confirmada em acórdão Supremo Tribunal de Justiça de 8 de Maio de 1986, foi reconhecida a constituição de uma sociedade irregular entre Feliciano e António

, para a edificação de um prédio urbano sito na Rua da Arrábida, 2 a 2-C, torneando para a Rua de D. Dinis, 24 e 24-A, inscrito na matriz da freguesia de Santa Isabel sob o artigo 849, sociedade que a dita sentença declarou nula por irregularidades na sua constituição (fls. 29 a 40);

f) Em 4 de Dezembro de 1978, por óbito de Feliciano , ocorrido em 5 de Novembro de 1978, foi instaurado na Repartição de Finanças 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 de Março de 1979, 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 *e)* supra (certidão de fls. 42 v.º);

g) O valor que serviu de base à liquidação, relativamente às fracções autónomas referidas na alínea *f)* antecedente, foi o valor matricial das referidas fracções de 13 224 000\$00 (cfr. nota explicativa de fls. 53);

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

, na proporção dos valores que judicialmente foram atribuídos (informação oficial de fls. 53 e documentos de fls. 43 a 50);

i) Perante o requerido e face à certidão da sentença homologatória do 12.º Juízo Cível de Lisboa, referida na alínea a) supra, onde se fixava o valor da quota do autor da herança na referida sociedade irregular em 12 124 916\$90, procedeu a Repartição de Finanças à liquidação rectificativa do imposto sucessório, tendo apurado o valor matricial de 10 543 962\$00, proporcional às entradas do autor da herança na sociedade irregular, o qual considerou na liquidação (certidão de fls. 42 v.º nota explicativa de Os. 53 e informação oficial de fls. 54);

j) À data da liquidação e partilha da sociedade irregular o património social existente era constituído apenas por 3 fracções autónomas do prédio urbano sito na Rua da Arrábida, 2 a 2-C, torneando para a Rua de D. Dinis, 24 e 24-A, inscrito na matriz da freguesia de Santa 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);

l) 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);

m) As 13 fracções que foram vendidas, foram-no pelos herdeiros do Feliciano, pela quantia de 13 500 000\$00 (relatório citado, a fls. 13 a 24);

n) 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);

o) A quantia de 13 500 000\$00 da venda das 13 fracções referidas foi, pelos liquidatários, considerada no englobamento da quantia total, a distribuir proporcionalmente pelos dois sócios da sociedade irregular [cfr. alínea c) supra].

3. A questão que é objecto do recurso reconduz-se a saber se o preceituado no n.º 2 do artigo 65.º do CIRS, em que se estabelece o afastamento da tributação em sede de IRS dos rendimentos de capitais quando as importâncias respectivas constituírem objecto de transmissão por morte, é aplicável à situação fáctica descrita.

Nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 6.º do CIRS, na redacção inicial, vigente à data em que foi praticado o acto impugnado, considera-se rendimentos de capitais o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 67.º do CIRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais.

Este artigo 67.º do CIRC estabelece que é englobado para efeitos de tributação dos sócios, no exercício em que for posto à sua disposição, o valor que for atribuído a cada um deles em resultado da partilha, abatido do preço de aquisição das correspondentes partes sociais e que essa diferença, quando positiva, é considerada como rendimento de aplicação de capitais até ao limite da diferença entre o valor que for atribuído e o que, face à contabilidade da sociedade liquidada, corresponda a entradas efectivamente verificadas para realização do capital [n.ºs 1 e 2, alínea a), deste artigo].

O artigo 65.º do CIRS, cuja interpretação está em causa, tem a seguinte redacção, dada pelo Decreto-Lei n.º 267/91, de 6 de Agosto:

«Artigo 65.º

Fraccionamento de rendimentos

1— Sempre que, para efeitos de englobamento, os rendimentos devam repartir-se por mais de um período, observar-se-á o seguinte:

- a) Os rendimentos das categorias A, B, F e H são considerados como respeitando ao período em que foram recebidos ou postos à disposição dos seus titulares;
- b) Os rendimentos da categoria E são considerados como respeitando ao período em que ocorreu o facto constitutivo da obrigação de imposto nos termos do artigo 8.º;
- c) Os rendimentos da categoria G são considerados como respeitando ao período em que tenha ocorrido a realização;
- d) Os rendimentos das categorias C e D são considerados como respeitando ao ano

completo, determinando-se a parte relativa a cada período pela divisão proporcional ao número de dias que nele se contém, sem prejuízo do disposto na alínea seguinte;

- e) Se as actividades comerciais, industriais ou agrícolas se iniciarem ou tiverem cessado no decurso do ano, os rendimentos respectivos são considerados como respeitando ao período em que aquelas foram exercidas, determinando-se, pela forma prevista na alínea anterior, a parte relativa a cada período de fraccionamento.

2 — As importâncias referidas nas alíneas *a)* e *b)* do número anterior, quando o facto constitutivo da obrigação de imposto não se tenha verificado até à data em que tiver ocorrido o facto previsto no n.º 1 do artigo 63.º, não serão consideradas para efeitos de IRS na medida em que constituírem objecto de transmissão por morte.»

Este artigo, como se revela, desde logo, pela respectiva epígrafe, reporta-se aos casos de «fraccionamento de rendimentos» que, como resulta do corpo do seu n.º 1, são situações em que determinados rendimentos devem ser repartidos por mais do que um período.

O IRS é um imposto que incide sobre o valor anual da soma dos rendimentos das várias categorias, auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e abatimentos que deverem ser feitos (artigos 1.º, n.º 1, e 21.º, n.º 1, do CIRS).

No entanto, apesar de, em regra, a matéria colectável sobre que incide o imposto se reportar à totalidade de cada ano, nas situações em que se constituir ou terminar uma sociedade conjugal, pode haver necessidade de fazer mais do que um englobamento de rendimentos, relativos a um mesmo ano, como se prevê nos artigos 60.º e 61.º do CIRS.

É para solucionar as questões que podem suscitar-se quando determinados rendimentos devam repartir-se por mais de um período, dentro do mesmo ano, que no transcrito artigo 65.º se prevêem várias regras.

Para estes fins, estabelece-se neste artigo, na parte que aqui interessa, que «os rendimentos da categoria E são considerados como respeitando ao período em que ocorreu o facto constitutivo da obrigação de imposto nos termos do artigo 8.º

[alínea *b)* do n.º 1] e que estas importâncias, «quando o facto constitutivo da obrigação de imposto não se tenha verificado até à data em que tiver ocorrido o facto previsto no n.º 1 do artigo 63.º, não serão consideradas para efeitos de IRS na medida em que constituírem objecto de transmissão por morte» (n.º 2).

Neste n.º 1 do artigo 63.º do CIRS estabelece-se que «se durante o ano a que o imposto respeite tiver falecido um dos cônjuges, são englobados em nome dos dois os rendimentos correspondentes ao período decorrido desde 1 de Janeiro até à data do óbito, devendo englobar-se em nome do cônjuge sobrevivente os seus rendimentos e os dos dependentes a seu cargo relativos ao período decorrido do dia imediato ao do óbito até ao fim do ano».

Assim, «o facto previsto no n.º 1 do artigo 63.º», a que se refere este n.º 2 do artigo 65.º, é o óbito do cônjuge durante o ano a que respeite o imposto.

No referido n.º 2 do artigo 65.º prevêem-se excepções às hipóteses que constam das alíneas *a)* e *b)* do n.º 1 do mesmo artigo e, por isso, os casos a que se aplica o n.º 2 terão de ser casos que seriam abstractamente enquadráveis naquelas alíneas, isto é, situações em que deveria ocorrer um englobamento de rendimentos que deveriam repartir-se por mais de um período.

Do conjunto destas disposições resulta, assim, o seguinte:

— O n.º 2 do artigo 65.º do CIRS apenas é aplicável a situações em que haja necessidade de repartir rendimentos relativos a um mesmo ano por mais do que um período;

— O mesmo n.º 2 apenas se aplica aos casos em que ocorra a morte de um dos cônjuges no ano a que se reportam os rendimentos (facto previsto no n.º 1 do artigo 63.º).

No caso dos autos, das três impugnantes, apenas a primeira era cônjuge do falecido Feliciano e, por isso, só em relação a ela se poderia colocar a possibilidade de aplicação do referido n.º 2 do artigo 65.º

Mas, por outro lado, tendo este falecido em 1978 e não no ano de 1993, a que se reportam os rendimentos (momento em que são colocados à disposição dos titulares — artigo 8.º, n.º 1, do CIRS) e o imposto retido, não se está perante

uma situação em que deva ocorrer o fraccionamento de rendimentos — e, por isso, está-se fora do âmbito de aplicação daquele artigo 65.º

Consequentemente, não pode o n.º 2 deste artigo 65.º servir de suporte ao afastamento da tributação em IRS, im procedendo a pretensão de anulação com fundamento na matéria a que se reportam as 6 primeiras conclusões das alegações de recurso.

4. Afirmam ainda as recorrentes que a manter-se a liquidação impugnada haveria uma dupla tributação (conclusão 7.ª).

A dupla tributação dos mesmos rendimentos, por tributos distintos, não é genericamente proibida por lei, pelo que a sua eventual existência não seria, só por si, uma razão para concluir pela ilegalidade do acto impugnado.

No entanto, o n.º 2 do artigo 65.º do CIRS acaba por ter esse alcance, ao afastar da tributação em IRS importâncias que tenham sido objecto de transmissão, que constitui factos tributários potencialmente gerador de tributação em sede de imposto sucessório (1).

Mas, como se demonstra no acórdão recorrido, não existe essa dupla tributação.

Na verdade, como se conclui da alínea c) do probatório, a retenção de IRS impugnada incidiu sobre o valor de 24 294 127\$00, que corresponde a 79,733% (proporção da quota do Feliciano na sociedade irregular) do rendimento de capital decorrente da liquidação e partilha da sociedade irregular em causa, calculado nos termos do artigo 67.º, n.º 1, do CIRC, isto é, sobre o valor correspondente à diferença entre o valor total dos investimentos efectuados na dita sociedade irregular pelos sócios (19 030 648\$00, no qual se incluem os valores, à data da liquidação e partilha, das quotas, que era de 12 124 916\$00, quanto ao Feliciano, e de 3 081 881\$00,

(1) O afastamento da tributação em IRS não ocorre apenas nos casos em que tiver sido liquidado imposto sucessório, mas sim em todos em que as importâncias tenham constituído objecto de transmissão, o que nem sempre leva a tributação em imposto sucessório.

Não foi localizada jurisprudência que trata a questão do fraccionamento de rendimentos sujeitos a IRS quando ocorre a factualidade considerada.

quanto ao António) e o valor de 49 500 000\$00, que é o total das vendas das fracções que constituíram o património da referida sociedade irregular: $49\,500\,000\$00 - 19\,030\,648\$00 = 30\,469\,352\$00$ $\times 79,733\% = 24\,294\,127\00 .

Por seu lado, como se constata pela alínea i) da matéria de facto fixada, a tributação em sisa incidiu apenas sobre o valor da quota social daquele Feliciano, correspondente ao valor matricial das fracções do prédio referido nos autos, isto é, sobre o valor de 12 124 916\$00 que acima se referiu como tendo sido abatido ao valor das vendas, para efeitos de determinação da matéria colectável de IRS.

Como bem se refere no acórdão recorrido, «o facto de em ambas as liquidações os valores se referirem aos mesmos bens é irrelevante para o caso, pois em sede de IRS o valor sujeito a imposto é, como vimos, o rendimento gerado pela aplicação de capitais, obtido pela dedução do capital investido, quota incluída, ao produto da venda do património social, enquanto no caso do imposto sucessório o valor sujeito a imposto é o valor patrimonial dessa quota, à data da sua transmissão, correspondente, no caso, ao valor matricial dos bens que a integravam, na proporção da percentagem do sócio falecido no capital social».

Por outro lado, os valores que serviram de base à tributação em IRS não foram objecto de transmissão por morte, pelo que também por esta via se conclui pelo não enquadramento da situação na hipótese do n.º 2 do artigo 65.º do CIRS.

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

Custas pelas recorrentes, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 22 de Novembro de 2000.

Jorge de Sousa (*Relator*) — Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.

(A. M. S.)

Recurso jurisdicional — Âmbito do recurso — Nulidades de sentença ou acórdão — Omissão de pronúncia — Falta de fundamentação — Competência do tribunal tributário — Questão incidental de natureza cível — Poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo — Direito de audição no procedimento tributário — Princípio do inquisitório

I — *Quando o Tribunal consciente e explicitamente deixa de conhecer de qualquer questão, por entender que não o deve fazer, poderá haver erro de julgamento mas não nulidade por omissão de pronúncia.*

II — *Se o conhecimento do objecto de um processo da competência dos tribunais administrativos ou fiscais depende da decisão de uma questão da competência de outros tribunais, a lei não impõe que seja suspensa a instância até que essa decisão seja proferida, permitindo que os tribunais tributários conheçam da questão com efeitos limitados ao processo respectivo.*

III — *Como decorre do preceituado na parte final do n.º 1 do artigo 127.º do Código de Processo Tributário, é na petição que os impugnantes têm de indicar as razões de facto e de direito em que fundamentam o pedido, envolvendo alteração da causa de pedir a invocação ulterior de novos factos susceptíveis de integrarem vícios do acto impugnado, que só pode ser aceite dentro do condicionalismo previsto nos artigos 272.º, 273.º e 506.º do Código de Processo Civil, aplicáveis por força do preceituado na alínea f) do artigo 2.º do Código de Processo Tributário.*

IV — *Por isso, fora dos casos referidos e questões de conhecimento oficioso, o tribunal só pode conhecer de vícios que tenham sido invocados na petição de impugnação.*

V — *O artigo 40.º do Código de Processo Tributário permite que o juiz realize ou ordene todas as diligências que considerar úteis ao apuramento da verdade, não havendo qualquer limitação deste poder pelas diligências probatórias requeridas pelas partes.*

VI — *A aplicabilidade a todos os procedimentos administrativos das normas do Código do Procedimento Administrativo que concretizam preceitos constitucionais, prevista no n.º 5 do artigo 2.º deste Código (na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de Janeiro) não obsta à aplicação de regimes especiais de direito de audiência, designadamente no procedimento tributário.*

VII — *Estando a participação dos contribuintes assegurada pelos artigos 53.º, n.º 2, e 112.º do CIRC no procedimento tributário relativo à fixação da matéria colectável de IRC, não era de aplicar, antes da vigência da lei geral tributária, o regime de direito de audiência antes da decisão final do procedimento, previsto no artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo.*

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
Acórdão de 29 de Novembro de 2000
Recurso n.º 25 214
(Secção do Contencioso Tributário)

ACORDAM na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Construções Campinense, L.^{da}, com sede em Caranguejeira, impugnou judicialmente a liquidação de IRC relativa ao ano de 1992.

O Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Leiria julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, que negou provimento ao recurso.

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

1) A alegante deduziu, nos termos dos artigos 111.º do CIRC e 120.º e seguintes do Código de Processo Tributário, impugnação judicial da liquidação n.º 8310007407 do IRC referente ao ano de 1992;

2) A impugnante discordou da sentença proferida em 1.^a instância, interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, onde foi proferido o acórdão, em que foi decidido negar provimento ao recurso;

3) Os M.^{mos} Juízes do Tribunal recorrido, na óptica da alegante, não apreciaram todas as questões postas em crise pela impugnante, e aquelas que apreciaram fizeram-no, na nossa modesta opinião, de forma pouco fundamentada, e apenas conclusiva, sem conseguir dar respostas através de factos e de fundamentos de direito, o que por si só conduz ao vício da nulidade do acórdão recorrido;

4) Os M.^{mos} Juízes *a quo*, no acórdão recorrido, não apreciaram as seguintes questões:

— Relativamente às facturas relacionadas no anexo 1 do presente auto de notícia, sobre as quais existem fortes indícios de se tratar de operações simuladas, a firma contabilizou custos no total de 2 088 000\$00, discriminadas pelos seguintes exercícios:

Lucro tributável declarado 2 491 560\$00;

Correcções 2 088 000\$00;

Lucro tributável corrigido 4 579 560\$00;

— Pelos factos descritos infringiu o artigo 23.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas;

— Infracções estas punidas pelos artigos 23.º e 24.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras ...;

— Para melhor determinação da responsabilidade e graduação da multa coima, de acordo com o artigo 185.º, n.º 2, alínea *e*), do Código de Processo Tributário ...;

— Tanto assim é que a fundamentação de direito que apresentam é insuficiente, e quanto à fundamentação de facto nem sequer lhe fazem qualquer referência;

— Ora, na fundamentação de direito apresentada pelos serviços fiscais, na parte reservada à «fundamentação» a fls. 5 do documento n.º 2 já junto apenas se faz referência ao artigo 23.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e artigos 23.º e 24.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras ...;

— Em qualquer alínea ou número dos artigos referidos pelo Sr. Perito (?) Tributário — José — não tem aplicação ao caso da impugnante;

— Na verdade, a impugnante não praticou qualquer facto imputável que se possa enquadrar com tendo violado o artigo 23.º do Código do IRC;

— Nem se compreende o porquê da atitude dos serviços fiscais;

— Nomeadamente, o de não esclarecerem convenientemente a impugnante dos motivos de tal atitude — apreensão da factura e recibo, e de não entregarem as peças processuais requeridas.

E, por outro lado, dúvidas não existem de que não tem aplicação ao caso da impugnante o disposto nos artigos 23.º e 24.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras.

— Isto porque o gerente da impugnante não ocultou ou alterou factos ou valores que devam constar das declarações que, para efeitos fiscais, apresente ou preste a fim de que a administração fiscal, especificamente, determine, avalie ou controle a matéria colectável.

— Por outro lado, o gerente da impugnante não celebrou qualquer negócio jurídico simulado, quer quanto à natureza quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

— De modo que não têm aplicação ao caso da impugnante os artigos 23.º e 24.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras.

— O gerente da impugnante não concordou com a acusação deduzida pelo Ministério Público, e dentro do prazo legal em que lhe foi comunicada a acusação requereu a abertura da instrução, para contrariar a acusação deduzida pelo Ministério Público, no inquérito n.º 44182194 da 2.ª Secção.

— Aliás, conforme se alega no requerimento de abertura de instrução, este processo parece que começou muito mal, para a impugnante, e para os serviços fiscais.

— A impugnante, no requerimento de abertura da instrução que apresentou no já indicado inquérito, levantou a seguinte questão, que para esta impugnação é pertinente:

«E nos termos do artigo 50.º do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro:

.....
3 — Se estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição de executado, nos termos do ..., o processo penal suspende-se até que transitem em julgado as respectivas sentenças.

4 —

Por outro lado, dispõe o artigo 51.º do mesmo decreto-lei.

«A sentença proferida em processo de impugnação judicial e a que tenha decidido da oposição de executado ..., uma vez transitada, constituem caso julgado para o processo penal fiscal ...»

Ora, obtendo o arguido provimento nos recursos que irei atempadamente interpor no Tribunal Tributário de 1.ª Instância, visto que conforme já se disse ainda está em tempo, e muito em tempo.

Aliás, na notificação que foi efectuada ao arguido pela GNR consta como denunciante a Direcção de Finanças de Leiria.

Daí ter cabimento aquilo que se acabou de dizer.

— Aquilo que é apresentado pelo Sr. Perito (?) Tributário — José — não tem suporte legal.

— Visto que à impugnante não lhe são fornecidos todos os elementos necessários e suficien-

tes para apresentar a impugnação, e não é motivo justificado aquele apresentado.

— Assim, os serviços fiscais mais não fizeram até à data do que «tropear» a justiça.

— Certamente os serviços fiscais, com a pressa de apresentarem serviço, esqueceram-se do que dispõem as normas já referidas — artigos 50.º e 51.º do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

— E os serviços prestados pela firma emiteente da factura apreendida foram-no em obras que a impugnante levou a efeito, sendo esse serviço inclusivamente enquadrado no seu objecto social.

— Os serviços fiscais não têm legitimidade e suporte legal para se deslocarem à sede da impugnante e apreenderem documentos, sem que resulte prova cabal de indícios de ilegalidade, e um despacho proferido pelo juiz competente que permita tal apreensão.

— As apreensões de documentos só são legais quando procedidas de um despacho emitido por um juiz do tribunal competente que concorde com tal apreensão, depois de ser proposto tal apreensão pelo Ministério Público.

Isto é, não pode o Ministério Público junto do Tribunal de Leiria, ordenar a apreensão de documentos sem que previamente haja um despacho emitido por um juiz do tribunal competente que aprove a proposta do Ministério Público.

— Assim, a apreensão dos documentos da contabilidade da impugnante — factura n.º 55 e recibo n.º 061, é ilegal e inconstitucional — «nula».

— Ilegal por violação dos artigos 174.º, 175.º, 176.º, 177.º e 178.º do Código de Processo Penal.

— Inconstitucional por violação dos artigos 32.º e 34.º da Constituição da República Portuguesa.

— Pelo que, sendo ilegal a apreensão dos documentos da contabilidade da impugnante, também é ilegal a nota de liquidação adicional do IRC referente ao ano de 1992, pelos mesmos motivos.

— Acresce que não existem quaisquer inexactidões ou omissões na escrita da impugnante no período de 1992.

— Assim, como também nunca foi notificado pelo Ex.º Sr. Chefe da Repartição de Finanças de Leiria, ou outro chefe qualquer dos serviços

do IRC das rectificações que foram efectuadas sem o seu conhecimento e consentimento.

— E a impugnante, bem como o seu gerente, também não praticou qualquer inexactidão ou omissão nas declarações periódicas.

— Bem como também não atrasou a entrega do imposto autoliquidado nos cofres do Estado.

— Pelo que a referência que é feita ao artigo 23.º do CIRC não tem aplicação ao caso da impugnante.

— Tem aqui cabimento aquilo que o gerente da impugnante alegou nos artigos 23.º a 35.º do requerimento de abertura da instrução.

5) Embora o M.^{mo} Juiz na 1.ª instância aborde a questão da simulação da factura e recibo que deu causa a esta impugnação, certo é que o meio próprio para declarar a simulação não é este processo, mas sim um processo no tribunal competente, nos termos dos artigos 240.º e seguintes do Código Civil;

6) Não se podia declarar a simulação neste processo sem que a mesma tenha sido arguida pela Fazenda Pública;

7) Para se declarar e reconhecer que a factura que deu causa a esta impugnação era falsa, dever-se-ia obrigatoriamente ter-se deduzido o incidente de falsidade, previsto no Código de Processo Civil, e, para se poder declarar que o negócio era simulado, dever-se-ia ter-se recorrido ao disposto nos artigos 242.º e seguinte do Código Civil;

8) Para se decidir que a factura é falsa, como se deprende da análise da sentença e acórdãos recorridos, não basta a alegação simples, é necessário que existam elementos de facto no processo que de forma inequívoca assim levem a tal decisão;

9) Era sempre necessário que alguma das partes do processo, neste caso impugnante ou Fazenda Pública, tivessem suscitada tal questão em alegações,

10) Que não foi o caso;

11) A sentença e o acórdão recorrido são nulos, quando dizem que houve simulação, pois não indicam a forma e modo como decorreu essa simulação, nem indicam quem foram os seus intervenientes, e com que fim o fizeram;

12) A simulação não pode ser conhecida quando uma parte diz uma coisa e outra parte diz outra, como sucede neste caso em concreto;

13) Para se poder declarar uma simulação de algo — documento, acto, etc. — é necessário que seja proposta uma acção no tribunal competente para o efeito;

14) O Tribunal de 1.ª Instância Tributário não tinha competência para apreciar esta questão, uma vez que ela é da competência dos tribunais cíveis, e não foi alegada pelas partes com interesse na causa, o que inviabilizava a possibilidade do Ex.^{mo} Sr. Juiz de 1.ª Instância de conhecer dela, mesmo com os amplos poderes de investigação que lhe são dados pela lei;

15) Poder de investigar é uma coisa, e apreciar questões que não podem ser apreciadas neste processo é outra coisa bem diferente;

16) Pelo facto dos emitentes das facturas negarem a prestação de serviços, não pode o tribunal decidir apenas pela simulação do negócio, porque estes negaram;

17) Pois qualquer deles (emitentes) está interessado em negar, para não ser condenado a pagar os impostos devidos;

18) O acórdão recorrido é nulo neste parte, porque conheceu de matéria que não podia, ou, melhor, aceitou a apreciação da matéria feita pelo tribunal de 1.ª instância, como tendo competência para conhecer dela;

19) Neste caso em concreto, tanto o Ex.^{mo} Sr. Juiz da 1.ª Instância como os Ex.^{mos} Srs. Juízes da 2.ª Instância cometeram uma nulidade — excesso de pronúncia;

20) Não foram apreciadas tanto na sentença recorrida como no acórdão recorrido as seguintes questões, nomeadamente:

A apreensão da factura e recibo pelos serviços fiscais, sem despacho proferido pelo juiz competente;

A elaboração deste processo, sem ouvir os gerentes da impugnante;

21) A impugnante tem vários gerentes, conforme consta da certidão a fls. ..., e não podia o processo ser elaborado apenas contra um, ou ouvido apenas um dos gerentes;

22) A sociedade não se vincula apenas com um gerente;

23) Na sentença recorrida ou no acórdão recorrido nada se diz sobre estas matérias, o que por si só leva à sua nulidade, nos termos do artigo 144.º do Código de Processo Tributário,

por violação dos artigos 142.º e 143.º do Código de Processo Tributário;

24) Na pequena parte que o acórdão se pronunciou fê-lo, no nosso modesto entender, com errada interpretação e aplicação das normas que enuncia;

25) A Fazenda Pública não apresentou provas, nem requereu dentro do prazo previsto no artigo 131.º qualquer diligência de prova, conforme se alegou em recurso para o Tribunal Central Administrativo;

26) No acórdão recorrido pouco se diz sobre esta matéria, pelo que existe omissão de pronúncia;

27) A omissão de pronúncia gera a sua nulidade;

28) À Fazenda Pública incumbia o ónus da prova, nomeadamente nos termos do artigo 78.º do Código de Processo Tributário e artigos do CIRC respectivos;

29) A Fazenda Pública nada provou, pois nem sequer arrolou prova;

30) O M.^{mo} Juiz da 1.ª instância, por muita boa vontade que tenha, não pode, porque a lei não lhe permite, pois é julgador, e não parte interessada, arranjar prova para poder contrariar a prova apresentada pela impugnante;

31) A Fazenda Pública, para que o Ex.^{mo} Sr. Juiz da 1.ª Instância pudesse apreciar esta questão, teria forçosamente na sua contestação indicar meios de prova, e ainda por exemplo pedir uma partagem à escrita dos emitentes da factura, para verificar se a mesma existia contabilizada no seu livro de registo, etc.;

32) Nada disso foi feito;

33) Daí que se não possa manter a sentença proferida na 1.ª instância, bem como o acórdão recorrido;

34) A prova que o M.^{mo} Juiz na 1.ª instância, arranhou fora do prazo legal, e que pelos vistos serviu de base às decisões recorridas, não tem qualquer credibilidade — são os próprios interessados na forma como se decidiu até ao momento neste processo;

35) As testemunhas arroladas pelo Ex.^{mo} Sr. Juiz são partes interessadas no logro desta impugnação, e que pelos vistos, com o seu simples depoimento, conseguiram;

36) Não é ao juiz que incumbe a indicação da prova nas impugnações, como é o caso neste processo, mas somente às partes interessadas;

37) Poder de investigação é uma coisa, poder de indicar prova é outra coisa;

38) A investigação tem de ser feita dentro dos estritos elementos de prova carreados para os autos no tempo preciso e permitido por lei, pelas partes, sem que se possa em qualquer momento alterar essa prova, ou indicar-se uma outra, sobretudo pelo Ex.^{mo} Sr. Juiz da 1.ª instância, como foi feito;

39) O artigo 133.º do Código de Processo Tributário dispõe: «o juiz ordenará as diligências de produção de prova necessárias, incluindo, se for o caso, a remessa do processo [...]»;

40) Ordenar diligências de produção de prova é uma coisa e indicar prova é outra coisa;

41) O M.^{mo} Juiz da 1.ª instância indicou prova como se fosse parte interessada na decisão final;

42) Nem sequer, no nosso processo crime vigente, o juiz tem possibilidades de substituir-se às partes, quanto mais no nosso ordenamento jurídico-fiscal;

43) O artigo 40.º do Código de Processo Tributário dispõe: «devendo realizar ou ordenar todas as diligências de prova»;

44) Realizar ou ordenar todas as diligências de prova não é indicar prova;

45) Mesmo que esse venerando Tribunal conheça apenas da matéria de direito, certo é que, neste caso em concreto, poderá sempre apreciar esta questão em apreço, pois trata-se de uma interpretação e aplicação de uma norma legal, e um comportamento a essa norma legal, a este caso em concreto, por parte do Ex.^{mo} Juiz do tribunal de 1.ª instância e dos Ex.^{mos} Srs. Drs. Juízes ao interpretarem tal norma do modo como consta do acórdão recorrido;

46) No acórdão recorrido deliberou-se que não tem aplicação a este caso em concreto, por se tratar de impugnação o disposto nos artigos 100.º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo;

47) O acórdão recorrido reconhece que: «ao tempo dos factos vigorava o Código de Processo Tributário que previa como garantia dos contribuintes um 'direito de audição' [artigo 19.º, alínea c)]»;

48) A administração fiscal violou esta norma legal, dado que não ouviu a impugnante antes de proferir a decisão final;

49) Se verificarmos em todo o processo, a administração fiscal não ouviu a impugnante, nem antes nem durante, apenas tendo emitido a liquidação impugnada sem nunca ter comunicado algo previamente à impugnante;

50) Dúvidas não existem de que o disposto nos artigos 100.º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo têm aplicação a este caso em concreto, visto o disposto na alínea *b*) do artigo 2.º do Código de Processo Tributário;

51) Dado que esta norma legal processual fiscal dispõe: «são de aplicação supletiva no processo tributário, de acordo com a natureza do caso omissivo:

.....
c) As normas de natureza processual dos códigos fiscais e de outras leis tributárias;

d)

52) Pelo que foi erradamente, na nossa modesta opinião, interpretado o disposto nestas normas legais, no acórdão recorrido;

53) O disposto na alínea *e*) do artigo 23.º do Código de Processo Tributário não contraria a obrigatoriedade da prévia notificação do contribuinte de todos os actos nos termos dos artigos 100.º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo;

54) Tanto assim é que, com a alteração ao Código de Processo Tributário pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro — lei geral tributária — artigo 60.º, bem como com o Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro — Código de Procedimento e de Processo Tributário — artigo 45.º, está expressamente contemplada esta situação da *obrigatoriedade* da administração fiscal ouvir sempre previamente o contribuinte, antes do notificar de qualquer acto que o possa prejudicar, permitindo que este se pronuncie ou até indique meios de prova, etc.;

55) Estando a administração fiscal obrigada a ter em conta na decisão final: «[...] obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão, os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes, nos termos do disposto no n.º 6 do artigo 60.º da lei geral tributária;

56) Daí que o acórdão recorrido tenha de ser *revogado*;

57) O M.^{mo} Juiz na 1.ª instância não fundamentou de facto e de direito, na sentença recor-

rida, qual o motivo pelo qual não tem aplicação neste caso concreto o disposto nos artigos 100.º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo;

58) Não tendo esta matéria sido abordada no acórdão recorrido;

59) No acórdão recorrido diz-se: «[...] a preterição não implica necessariamente a invalidade do acto final», o que é uma interpretação deficiente sobre o que tem sido a prática seguida pelos nossos tribunais em vários acórdãos;

60) Em vários processos que foram apreciados por esse venerando Tribunal — 1.ª Secção — sempre que se alegou e provou a falta de audição prévia do contribuinte, nos termos dos artigos 100.º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo, foi julgado a nulidade respectiva, devolvendo-se o processo à entidade administrativa para suprir a nulidade;

61) É o que tem de suceder neste processo;

62) A impugnação ser julgada procedente, pela nulidade cometida pela falta da audição prévia da impugnante, e pelo facto do acórdão recorrido ter apreciado esta questão deficientemente;

63) Pelo que também o acórdão recorrido praticou uma nulidade nos termos do artigo 144.º do Código de Processo Tributário;

64) O acórdão recorrido viola o disposto nas alíneas *b*) e *c*) do artigo 668.º do Código de Processo Civil, aplicáveis por força do disposto na alínea *f*) do artigo 2.º do Código de Processo Tributário;

65) O acórdão recorrido viola o disposto nos:

Artigos 13.º, 202.º, 204.º e 262.º da Constituição da República Portuguesa;

Artigos 16.º, 17.º, 21.º, 22.º, 120.º, 142.º, 143.º e 144.º do Código de Processo Tributário;

Artigos 100.º, 124.º e 125.º do Código do Procedimento Administrativo;

Artigos 174.º, 175.º, 176.º, 177.º e 178.º do Código de Processo Penal;

Artigo 50.º do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

Termina pedindo a revogação do acórdão recorrido.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso, pelas seguintes razões, em suma:

— Não existe a nulidade do acórdão recorrido por omissão de pronúncia, pois nele se tomou posição sobre as questões invocadas pelo recorrente, entendendo que seria o processo criminal o meio processual próprio para as apreciar;

— O acórdão recorrido não enferma de nulidade por excesso de pronúncia, pois a recorrente suscitou a questão da simulação e falsificação da factura e recibo juntos aos autos;

— Também não corre omissão de pronúncia relativamente às questões da apreensão da factura e recibo pela administração fiscal sem despacho do juiz e da não audição dos gerentes da impugnante, pois a primeira foi apreciada e, quanto à segunda, o Tribunal não é obrigado a conhecer de todos os argumentos invocados pelas partes, mas apenas sobre as questões suscitadas, e a questão foi tratada no ponto 2 da decisão;

— O tribunal não está proibido de pronunciar-se sobre a veracidade da factura e recibo juntos aos autos, pois trata-se, de uma questão que importa para apreciar a validade do acto de liquidação;

— No processo tributário vigora o princípio do inquisitório pleno, pelo que o juiz não está limitado pela prova apresentada pelas partes.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1 — Encontra-se inscrita na Conservatória do Registo Comercial de Leiria a sociedade Construções Campinense, L.^{da}, com sede em Campinos, Caranguejeira, Leiria, cujo objecto social é «construção civil, compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim» — documento de fls. 35-39, no mais aqui dado por reproduzido, para todos os legais efeitos.

2.2 — Em 28 de Maio de 1993 aquela sociedade, ora impugnante, apresentou na 1.^a Repartição de Finanças de Leiria a declaração modelo n.º 22 do IRC, relativa ao exercício de 1992, da qual consta um lucro tributável de 2 491 560\$00 e a matéria colectável de 169 000\$00.

2.3 — Por entender que existiam fortes indícios no sentido de que a factura n.º 055, junta a fls. 107 dos autos, no montante de 2 088 000\$00, que a impugnante contabilizou como custos, se tratava de uma operação simulada, a fiscalização levantou, em 24 de Julho de 1995, o auto de notícia de fls. 25-27, cujo teor aqui se reproduz na íntegra, para todos os legais efeitos.

2.4 — Em 30 de Outubro de 1995 a Administração emitiu a declaração correctiva de fls. 23-24, na qual, por força da introdução de custos não aceites no montante atrás referido de 2 088 000\$00, o lucro tributável (corrigido) passou a ser de 4 579 560\$00.

2.5 — Na sequência do que se vem referindo, a Administração emitiu, em 9 de Fevereiro 1996, a liquidação adicional n.º 8310007407, da qual resultou um total a pagar de 1 051 518\$00 (IRC mais juros compensatórios), sendo a data limite de pagamento 6 de Maio de 1996 — liquidação de fls. 17 no mais aqui dada por reproduzida, para todos os legais efeitos.

2.6 — A impugnante foi notificada da liquidação em 13 de Março de 1996 (fls. 21).

2.7 — A impugnação foi apresentada em 27 de Maio de 1996 (cfr. nota de registo de entrada de fls. 2 e informação de fls. 41).

2.8 — Dão-se aqui por reproduzidos, para todos os legais efeitos, a factura atrás referida (com o n.º 055 e junta a fls. 107) e o recibo n.º 061, junto a fls. 108 dos autos.

2.9 — Quer a factura quer o recibo a que anteriormente se fez referência foram disponibilizados pelo Carlos Manuel Cardoso Lopes (identificado a fls. 138) ao Vítor Manuel Cardoso Costa (identificado a fls. 138).

2.10 — O Carlos, com o seu punho e letra, após a sua assinatura na factura e no recibo, que o Vítor preencheu, com os restantes dizeres que deles constam.

2.11 — Como contrapartida, e na altura em que procedeu a esse preenchimento, o Vítor recebeu de um dos sócios da impugnante, cuja identidade não foi possível apurar, uma quantia monetária cujo montante se situa entre 7% e 8% do valor do IVA, que consta da referida factura.

2.12 — Por lhe ter disponibilizada a factura e o recibo, o Vítor entregou ao Carlos uma importância em dinheiro que não foi possível determinar.

2.13 — Nem o Carlos nem o Vítor prestaram à impugnante quaisquer serviços, nomeadamente na área da construção civil, e concretamente nenhum deles prestou ou efectuou à impugnante os serviços mencionados na factura a que se vem fazendo referência.

3. A recorrente imputa ao acórdão recorrido nulidade por omissão de pronúncia relativamente a várias questões que arrola no ponto 4 das conclusões das suas alegações.

A nulidade de acórdão por omissão de pronúncia verifica-se quando o Tribunal deixe de pronunciar-se sobre questões sobre as quais deveria pronunciar-se — artigo 668.º, n.º 1, alínea *d*), do Código de Processo Civil, aplicável por força do disposto no artigo 716.º do mesmo diploma e artigo 2.º, alínea *f*), do Código de Processo Tributário (1).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do Tribunal, há que recorrer à norma do artigo 660.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, em conformidade com o disposto no referido artigo 2.º

Nesta disposição impõe-se ao juiz o dever de conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que, quando o Tribunal consciente e fundamentadamente não toma conhecimento de qualquer questão, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse não conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Esta só ocorrerá nos casos em que o Tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão de que devesse conhecer, inclusivamente não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento (2).

(1) As nulidades de sentença estão previstas no artigo 144.º do Código de Processo Tributário, mas não existe qualquer norma que determine a aplicação desta norma aos acórdãos.

(2) Neste sentido, entre muitos outros, podem ver-se os acórdãos de 24 de Novembro de 1993, proferido no recurso n.º 16 535, publicado em Apêndice ao *Diário da República*, de 18 de Dezembro de 1995, pág. 306, e de 9 de Novembro de

No caso dos autos, verifica-se que o Tribunal Central Administrativo se pronunciou sobre todas as questões referidas pela recorrente no ponto 2, alínea *a*), referindo-as, globalmente, como «infracções aos artigos 23.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, infracções estas punidas pelos artigos 23.º e 24.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras [conclusão 7.ª, alíneas *a*) a *ee*)]» e entendendo que elas não deviam ser conhecidas em processo de impugnação judicial mas em processo criminal.

Por isso, se este entendimento fosse errado, estar-se-ia perante um erro de julgamento e não perante uma nulidade do acórdão.

Por outro lado, nas alegações do recurso para o Tribunal Central Administrativo, que delimitavam o seu objecto, a recorrente não colocou essas questões à consideração directa desse tribunal, antes as arrolou como indicação de questões sobre as quais o Tribunal Tributário de 1.ª Instância não se pronunciara e a recorrente entendia ocorrer nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

Por isso, o que o Tribunal Central Administrativo tinha de apreciar, sobre tal matéria, não era, desde logo, as questões arroladas, mas sim pronunciar-se sobre a nulidade arguida.

Ora, também sobre esta questão o Tribunal Central Administrativo se pronunciou, entendendo que não existia tal nulidade (fls. 227 a 229).

Por isso, não ocorre nulidade por omissão de pronúncia, neste ponto.

4. A recorrente vem arguir também a nulidade por excesso de pronúncia, consubstanciada em o Tribunal Central Administrativo, como o Tribunal Tributário de 1.ª Instância, se ter pronunciado sobre a existência de simulação (conclusões 5.ª a 19.ª).

De harmonia com o preceituado na 2.ª parte da alínea *d*) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil, a nulidade por excesso de pronúncia ocorre quando o Tribunal conheça de questão de que não podia tomar conhecimento, à face

1995, proferido no recurso n.º 13 807, publicado em Apêndice ao *Diário da República*, de 14 de Novembro de 1997, pág. 2751.

da referida regra do artigo 660.º do mesmo Código.

No caso, a liquidação impugnada teve como pressuposto a existência de indícios de a factura n.º 055 tinha por base a operação simulada (ponto 2.3 da matéria de facto fixada no acórdão recorrido).

Por outro lado, na petição inicial, a impugnante defendia que a operação titulada pela referida factura se realizara (artigos 28.º e 29.º).

Por isso, é manifesto que era pertinente apreciar a questão de saber se existia ou não a simulação invocada pela administração tributária, que fora colocada pelas partes e, consequentemente, tinha de ser apreciada, à face do preceituado no n.º 2 do artigo 660.º do Código de Processo Civil.

Outra questão, atinente a esta matéria, mas que não tem a ver com nulidade por excesso de pronúncia, é a de saber se o Tribunal Tributário de 1.ª Instância e o Tribunal Central Administrativo tinham competência para conhecer de tal questão, ou se ela era da competência dos tribunais cíveis, como sustenta a recorrente na conclusão 14.ª das alegações do presente recurso.

Sobre esta matéria, quando o conhecimento do objecto de um processo da competência dos tribunais administrativos ou fiscais depende da decisão de uma questão da competência de outros tribunais, a lei não impõe que seja suspensa a instância até que essa decisão seja proferida, apenas atribuindo ao tribunal administrativo ou fiscal a faculdade de o fazer, como se conclui da expressão «pode» utilizada no artigo 4.º, n.º 2, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aplicável por força do preceituado no artigo 2.º, alínea b), do Código de Processo Tributário.

Se o tribunal administrativo ou fiscal entender não ser caso para suspender a instância, decidirá ele mesmo a referida questão, com efeitos limitados ao processo, à semelhança do que expressamente se prevê, para a situação análoga, quando se decida a suspensão e ocorra inércia dos interessados (artigo 7.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativo) (3).

(3) Neste sentido, pode ver-se João Caupers e João Raposo, *Contencioso Administrativo Anotado e Comentado*, pág. 100.

No caso, o M.^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância não entendeu usar a faculdade referida, decidindo ele próprio esta questão, e tinha competência para a decidir, com a limitação referida.

Por isso, não ocorre incompetência nem nulidade por excesso de pronúncia.

Por outro lado, é inquestionável que a questão da simulação das operações tituladas pela factura referida nos autos era objecto do processo, uma vez que foi a existência de indícios de simulação que levou à prática do acto impugnado e a própria recorrente se refere a tal questão na petição inicial (artigos 8.º e 19.º).

No acórdão recorrido, reproduzindo a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância, são indicadas as razões por que levaram à formulação do juízo probatório sobre esta matéria (fls. 233 a 235), pelo que não há omissão de fundamentação sobre este ponto que implique nulidade da sentença ou acórdão, pois, como resulta do próprio texto da alínea b) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil, só existe nulidade por falta de fundamentação quando haja ausência de especificação dos fundamentos da decisão, quando ela está de todo ausente, e não quando ela possa ser considerada insuficiente ou deficiente.

No que concerne à questão a que se reportam as conclusões 12.ª, 16.ª e 17.ª, de saber se se devem ou não considerar provados os factos em que assenta a conclusão da existência de simulação, não pode este Supremo Tribunal Administrativo censurar a decisão do Tribunal Central Administrativo, pois trata-se de fixação de matéria de facto, matéria que está fora dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo (artigo 21.º, n.º 4, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais).

5. A recorrente imputa ao acórdão recorrido outras nulidades, por omissão de pronúncia, relativamente às questões da apreensão da factura ou recibo pelos serviços fiscais, sem despacho proferido pelo juiz competente, a elaboração do processo sem ouvir os gerentes da impugnante, ter vários gerentes e o processo ser elaborado apenas contra um, ou ser ouvido só um e a sociedade não se vincular apenas com um gerente (conclusões 20.ª a 23.ª).

A recorrente colocara estas questões nas conclusões 14.^a a 17.^a do recurso interposto para o Tribunal Central Administrativo (fls. 210) e o Tribunal Central Administrativo faz referência a tais conclusões no ponto 2, alínea *a*), entendendo, relativamente à primeira, que, a existir nulidade ela deveria ser arguida no processo penal.

De qualquer forma, independentemente da legalidade ou não da apreensão referida à luz das normas de processo penal, o certo é que a administração tributária podia tomar em consideração tal documento e proceder à sua cópia para efeitos de fixação da matéria colectável de IRC, como resulta directamente do preceituado nos n.ºs 1 e 3 do artigo 108.º do CIRC.

Por isso, não tem qualquer relevo, para efeitos da legalidade do acto de liquidação impugnado, a eventual ilegalidade da apreensão para efeitos de processo penal.

Quanto às questões relacionadas com os gerentes, trata-se de matéria que a recorrente não alegara na petição inicial.

Como decorre do preceituado na parte final do n.º 1 do artigo 127.º do Código de Processo Tributário, é na petição que os impugnantes têm de indicar as razões de facto e de direito em que fundamentam o pedido.

A invocação ulterior de novos factos que possam fundamentar a impugnação constitui uma alteração da causa de pedir, que só pode ser aceite dentro do condicionalismo previsto nos artigos 272.º, 273.º e 506.º do Código de Processo Civil, aplicáveis por força do preceituado na alínea *f*) do artigo 2.º do Código de Processo Tributário, que no caso não ocorre, pois não houve qualquer manifestação de concordância por parte da Fazenda Pública com uma ampliação da causa de pedir nem se trata de factos objectiva ou subjectivamente supervenientes (trata-se de factos anteriores à apresentação da petição e relativos à estrutura orgânica da própria impugnante e a membros dos seus órgãos).

Por isso, não tendo invocado tais factos na petição da impugnação e não sendo permitida a sua invocação posterior, a impugnante perdeu o direito de os invocar como fundamento de anulação do acto impugnado, não tendo o Tribunal Tributário de 1.^a Instância ou o Tribunal Central Administrativo de os apreciar como fundamento da impugnação, pois não se está perante ques-

tões suscitadas pela impugnante por forma processualmente válida e, para além de questões de conhecimento oficioso (o que não é o caso), só sobre aquelas existe o dever e a possibilidade de pronúncia (artigo 660.º, n.º 2, do Código de Processo Civil).

Consequentemente, não havendo dever de pronúncia, não pode haver omissão de pronúncia por parte do Tribunal Tributário de 1.^a Instância ou do Tribunal Central Administrativo sobre as referidas questões relacionadas com a eventual existência de vários gerentes e sua participação no processo.

6. Quanto à falta de requerimento de diligências de prova pela Fazenda Pública, que a recorrente refere nas conclusões 24.^a a 27.^a, o Tribunal Central Administrativo tomou posição, pelo menos implicitamente, afirmando a não limitação do tribunal pelas provas apresentadas (fls. 236).

Por isso, não há omissão de pronúncia sobre este ponto.

7. Quanto às questões relacionadas com o ónus da prova da Fazenda Pública, necessidade de indicação de prova por ela, impossibilidade de o juiz ordenar a produção de prova não requerida (conclusões 28.^a a 45.^a) é correcta a posição assumida no acórdão recorrido.

Com efeito, o artigo 40.º do Código de Processo Tributário, aplicável nos autos, permite que o juiz realize ou ordene todas as diligências que considerar úteis ao apuramento da verdade.

Não se estabelece aqui qualquer limitação destes poderes do juiz pelas diligências probatórias requeridas pelas partes e, por isso, não pode deixar de entender-se que todas as diligências que se afigurarem ao juiz como úteis podem ser ordenadas oficiosamente.

Para realizar ou ordenar tais diligências que reputar como úteis, o juiz não tem de fazer qualquer «indicação» de prova, pois pode decidí-las sem qualquer acto prévio de indicação.

Por isso, não há qualquer censura a fazer, sobre este ponto, ao acórdão recorrido.

8. A recorrente sustenta ainda que ocorreu um vício do procedimento que conduziu à prática do acto impugnado, por não ter-lhe sido assegurado o «direito de audição», previsto nos arti-

gos 100.º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo, e a ocorrência deste vício ter de conduzir à anulação do acto impugnado (conclusões 46.ª a 63.ª).

O Tribunal Central Administrativo apreciou esta questão, tendo entendido que não se impunha a audição da ora recorrente, antes da decisão final, por se estar «perante um conflito de interesses e as correspondentes posições subjectivas» e que, a ser aplicável o disposto no artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo, ocorreria um vício de forma, por preterição de uma formalidade essencial, que se degradaria em não essencial por a recorrente ter impugnado judicialmente, «pois da preterição da formalidade não resultou uma lesão efectiva e real dos interesses ou valores protegidos pelo preceito violado» (fls. 239).

Tendo o Tribunal Central Administrativo apreciado tal questão, fundamentadamente, não é o acórdão recorrido nulo, como pretende a recorrente (conclusão 63.ª), podendo apenas ocorrer um erro de julgamento,

É isso que se passará a apreciar.

9. Antes de mais, convém precisar qual o vício procedimental que é de apreciar, pois não há sintonia total entre o teor da alegação e conclusões do presente recurso e o teor da petição inicial.

Com efeito, no presente recurso a recorrente vem afirmar que «se verificarmos em todo o processo, a administração fiscal não ouviu a impugnante nem antes nem durante, apenas tendo emitido a liquidação impugnada sem nunca ter comunicado algo previamente à impugnante» (conclusão 49.ª).

No entanto, na petição inicial, o que a recorrente afirmou, relativamente a tal matéria, não foi uma omissão de qualquer comunicação, mas sim, mais precisamente, a omissão de cumprimento do disposto no artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo, com envio de projecto de decisão.

Na verdade, a recorrente escreveu na petição, sobre este ponto:

«50.º — Sucede, por outro lado, que as entidades perito tributário, responsável pelo IRC e chefe da 1.ª Repartição de Finanças, antes de

proferirem decisão final, estavam obrigados a ouvir a impugnante, nos termos dos artigos 100.º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo, aplicável por força da alínea *b*) do artigo 2.º do Código de Processo Tributário.

51.º — Isto é, estas entidades antes de terem decidido da forma que o fizeram, teriam que ter enviado à impugnante o seu ‘projecto’ de decisão, para esta, querendo, pronunciar-se.

52.º — Certo é que isto não aconteceu, o que constitui desde logo uma ilegalidade insanável.»

São questões distintas a de saber se não houve qualquer comunicação dirigida pela administração tributária à recorrente, antes do acto de liquidação, e a de saber se não foi dado cumprimento ao artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo, com envio do «projecto» de decisão. Esta última questão está incluída na primeira, mas esta, a primeira, tem um âmbito claramente maior.

Como atrás se referiu, a invocação de vício procedimental não incluído na petição envolve uma alteração da causa de pedir que só pode ser aceite dentro do condicionalismo previsto nos artigos 272.º, 273.º e 506.º do Código de Processo Civil, aplicáveis por força do preceituado na alínea *f*) do artigo 2.º do Código de Processo Tributário que, no caso, não ocorre.

Por isso, o vício procedimental imputado na petição, de que se conheceu na 1.ª instância foi o da omissão de cumprimento do artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo, com envio de um «projecto» de decisão, sendo apenas relativamente a esse que, neste ponto, aquele Tribunal tinha poderes de cognição, em face dos factos alegados (artigo 664.º do Código de Processo Civil).

Foi também apenas esse o vício procedimental invocado pela recorrente nas conclusões das alegações do recurso interposto para o Tribunal Central Administrativo (conclusões 49.ª a 51.ª), pelo que foi apenas esse que foi apreciado por esse Tribunal.

Assim, destinando-se os recursos jurisdicionais a apreciar a correcção das decisões recorridas — artigo 676.º do Código de Processo Civil — e não a produzir jurisprudência sobre matérias não conhecidas pelas instâncias, o que o Supremo Tribunal Administrativo tem de apre-

ciar relativamente a esta matéria será se foi correcta ou não a decisão da 2.^a instância e não apreciar questões não decididas pelo Tribunal Central Administrativo.

Aliás, as instâncias, a nível de matéria de facto, pronunciaram-se apenas sobre a inexistência de uma comunicação com envio de projecto de decisão que a recorrente colocara, não esclarecendo se houve ou não qualquer outra comunicação. Por isso, não poderia este Supremo Tribunal Administrativo, com poderes de cognição limitados a matéria de direito (artigo 21.º, n.º 2, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais), assentar a sua apreciação do recurso no pressuposto da inexistência de qualquer comunicação, que a recorrente invoca no presente recurso. Por outro lado, não se tratando de factos alegados pela recorrente na petição inicial, não poderia ser ordenada a ampliação da matéria de facto, em face da referida limitação, derivada do artigo 664.º do Código de Processo Civil.

Assim, o vício procedimental a apreciar é, precisamente, o que pode derivar da omissão do previsto no artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo, com envio de projecto de decisão.

10. A Constituição da República Portuguesa, no n.º 4 do artigo 267.º (na redacção de 1989, vigente à data da aprovação do Código de Processo Tributário, a que corresponde o n.º 5 do mesmo artigo na redacção de 1997) exige que o processamento da actividade administrativa assegure a «participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito».

Não se concretiza, nesta norma constitucional, a forma como deve ser assegurada tal participação.

O artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo é uma concretização desse direito de participação, estabelecendo que «concluída a instrução, e salvo o disposto no artigo 103.º, os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta».

No entanto, a Constituição da República Portuguesa não exige que o direito de participação que assegura seja concretizado precisamente atra-

vés de uma comunicação prévia do sentido provável da decisão final, sendo a fórmula constitucional compatível com outras formas de participação dos particulares nos procedimentos administrativos, desde que possibilitem a estes influenciar o sentido da decisão final.

O Código de Processo Tributário enunciou na alínea *c*) do artigo 19.º o direito de audição como uma das garantias dos contribuintes, ao lado dos direitos de reclamação, impugnação e oposição.

Na concretização destes direitos, efectuada no artigo 23.º, faz-se referência ao direito de audição apenas relativamente ao processo contra-ordenacional — alínea *e*) — concretizando-se a forma do exercício desse direito através de uma notificação para exercício do direito de defesa (artigos 199.º e 200.º do Código de Processo Tributário).

No entanto, esta referência expressa ao direito de audição para estes processos e não também para os procedimentos de liquidação dos tributos não significa que o Código de Processo Tributário e as leis tributárias não assegurassem, através de outras vias, o direito de participação dos cidadãos na formação das decisões.

Na verdade, nos casos em que o processo de liquidação se inicia com base nas declarações dos contribuintes, o que é regra (artigo 76.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Tributário), essa participação é assegurada imediatamente, não havendo necessidade de qualquer outra intervenção daqueles no procedimento se a liquidação se vier a efectuar com base nos dados que constam dessas declarações.

Por outro lado, nos casos em que a administração tributária faz alterações ao teor das declarações, são asseguradas formas de participação dos cidadãos no procedimento tributário através da notificação das correcções efectuadas, que conferem aos contribuintes a possibilidade de requererem a revisão ou impugnamem administrativamente tais actos, podendo manifestar aí as suas posições antes de ser praticado o acto final do procedimento, que é o que concretiza a liquidação do tributo (artigo 84.º do Código de Processo Tributário, artigo 67.º do CIRS e artigos 53.º, 54.º e 112.º do CIRC, entre outras normas).

No caso dos autos, em que se está perante uma liquidação adicional de IRC, com prévia cor-

recção da declaração do contribuinte (pontos 2.2 e 2.4 da matéria de facto fixada), a forma prevista na lei para o contribuinte exercer o seu direito de participação na formação do acto final de liquidação era a notificação prevista naqueles artigos 53.º, n.º 2, e 112.º, n.º 1, do CIRC, que possibilitava a interposição de recurso hierárquico com efeito suspensivo da liquidação, quanto à parte do IRC correspondente aos valores contestados (n.ºs 2 e 3 deste artigo).

Trata-se de forma de participação na formação da decisão final e não de meios de impugnação desta, pois a decisão final do procedimento de liquidação é o acto de liquidação, que só é praticado após a decisão administrativa sobre a fixação da matéria tributável.

Esta é uma forma adequada de assegurar a participação dos cidadãos no procedimento de liquidação (globalmente considerado), pelo que, para dar satisfação à referida exigência constitucional, nenhuma outra forma de participação era necessário assegurar, designadamente através de uma comunicação prévia de um projecto do acto de liquidação (é este o acto que decide o procedimento), como a ora recorrente pretende.

Este regime processual, vigente com a entrada em vigor do Código de Processo Tributário, antes da publicação do Código do Procedimento Administrativo, não foi alterado com a entrada em vigor deste último Código.

Com efeito, o Código de Processo Tributário, no seu artigo 2.º, em que se indica a legislação subsidiária, não contém qualquer remissão específica para o Código do Procedimento Administrativo, nem inicialmente (este diploma não existia ainda), nem posteriormente, apesar de o Código de Processo Tributário ter sofrido várias alterações.

Não há também, naquele artigo 2.º do Código de Processo Tributário, qualquer remissão através de uma determinada categoria de legislação, não se podendo, designadamente, enquadrar o Código do Procedimento Administrativo na alínea b) desse artigo 2.º, como defende a recorrente, pois aí se indicam, como legislação subsidiária, as normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e fiscais e o Código do Procedimento Administrativo regula a actividade procedimental, que decorre perante a Administração, e não o processo nos tribunais.

O Código do Procedimento Administrativo, no entanto, a partir da redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de Janeiro, contém uma norma, que é o n.º 5 do artigo 2.º, que determina a aplicação das suas normas que concretizam preceitos constitucionais a toda e qualquer actuação da Administração Pública, entendimento este que já era defensável à face da redacção inicial (4).

Uma dessas normas é artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo, pelo que ele terá passado a ser potencialmente aplicável no procedimento tributário.

No entanto, a jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal Administrativo, concretizada em vários arestos da Secção do Contencioso Administrativo, tem sido no sentido de que as suas normas só são aplicáveis quando não há normas procedimentais especiais sobre as matérias nele reguladas (5).

No específico caso do procedimento tributário e das alterações à matéria colectável, sendo estas alterações decisivas para determinar o sentido da liquidação, a comunicação do conteúdo destas, com a subsequente possibilidade de impugnação administrativa, é, decerto, uma forma eficaz de garantir aos interessados a sua participação na formação do acto final de liquidação, sendo mesmo mais adequada do que a mera possibilidade de audição sobre um projecto de liquidação que assentasse numa já definida alteração da matéria colectável, pois a liquidação é uma operação de carácter exclusivamente jurídico de aplicação de uma taxa à matéria colectável previamente fixada, em cuja conformação é inútil a participação do contribuinte.

(4) Neste sentido, pode ver-se Freitas do Amaral, João Caupers, João Martins Claro, João Raposo, Pedro Siza Vieira e Vasco Pereira da Silva, *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, 1.ª ed., pág. 30.

(5) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo, relativos à prevalência das normas que asseguram o direito de audição do arguido em procedimento disciplinar sobre o regime previsto no Código do Procedimento Administrativo:

— De 28 de Setembro de 1995, proferido no recurso n.º 33 172, publicado em *Apêndice ao Diário da República*, de 27 de Janeiro de 1998, pág. 7069.

— De 1 de Abril de 1998, proferido no recurso n.º 41 646;

— De 17 de Março de 1999, proferido no recurso n.º 41 560;

— De 5 de Abril de 2000, proferido no recurso n.º 38 210.

Por isso, não seria compreensível que o Código do Procedimento Administrativo, com as suas evidentes preocupações de assegurar no procedimento administrativo a efectivação, dos direitos constitucionais dos administrados, fosse optar por um regime de participação dos interessados na formação das decisões que oferecia menos possibilidades de intervenção.

A contraprova de que o legislador do Código do Procedimento Administrativo não pretendeu sobrepor as suas normas sobre direito de audiência às normas especiais procedimentais tributárias relativas à participação dos contribuintes encontra-se no Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, aprovado pouco tempo depois de ter sido aprovado o diploma que veio a ser o Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de Janeiro, que introduziu alterações no Código do Procedimento Administrativo, designadamente explicitando a aplicação das suas normas que concretizam preceitos constitucionais a toda e qualquer actuação da Administração Pública. Na verdade, naquele Decreto-Lei n.º 7/96 introduziram-se alterações às normas do CIRS e do CIRC relativas aos meios procedimentais de impugnação administrativa das decisões de fixação da matéria tributável, designadamente os artigos 54.º e 112.º do CIRC e 67.º e 68.º do CIRS, o que denota que não se pretendeu com o Código do Procedimento Administrativo eliminar a vigência deste regime especial de participação dos contribuintes no procedimento tributário.

Por outro lado, assegurada por esta via a participação dos interessados no procedimento tributário, não se justificaria que, cumulativamente, se assegurasse o direito de audiência nos termos

do artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo, pois não há qualquer instrução posterior ao procedimento de revisão da matéria colectável ou ao recurso hierárquico previsto no artigo 112.º do CIRC e, sem a realização de actos de instrução, não se justifica a audiência, como se infere do próprio texto do n.º 1 do artigo 100.º

Assim, é de concluir que, na situação em apreço, não havia lugar à aplicação do artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo, pelo que a actuação da administração tributária não enferma do vício procedimental que lhe imputa a recorrente.

Para além disso, mesmo que houvesse lugar à aplicação deste artigo, não seria necessário o envio de qualquer projecto de decisão, como reclama a recorrente (artigo 51.º da petição inicial), pois este artigo 100.º não prevê tal envio, prevendo apenas, na redacção de 1996, a comunicação do sentido provável da decisão. O envio do projecto de decisão, no procedimento tributário, apenas é exigido pelo artigo 60.º, n.ºs 1 e 4, da lei geral tributária, mas este diploma, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, não tem aplicação ao caso dos autos, cujos factos ocorreram nos anos de 1995 e 1996.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 29 de Novembro de 2000.

Jorge de Sousa (*Relator*) — Ernâni Figueiredo — Almeida Lopes.

É a primeira vez que esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo se pronuncia sobre a forma de exercício do direito de audiência antes da lei geral tributária e a questão das formas especiais de exercício desse direito previstas nas leis tributárias sobre as normas do Código do Procedimento Administrativo.

Presentemente esse direito está assegurado no artigo 60.º da lei geral tributária.

(*F. P. V.*)