

2 Nota de abertura

3 Rui Barreira
A tributação das indemnizações no âmbito do IRS

7 Carlos Loureiro
Análise da tributação dos rendimentos e ganhos prediais

14 J. L. Saldanha Sanches
O pedido da declaração de inconstitucionalidade do IRS: as consequências possíveis

18 Abel L. Costa Fernandes
Algumas notas sobre a Reforma Fiscal de 1988

23 Jurisprudência

- As «questões-de-facto» nos recursos fiscais
- Imprevisibilidade dos custos e especialização de exercício

33 Decisões administrativas

41 Documentos

- Maria Margarida Cordeiro Mesquita: Benefícios fiscais, Lei de Autorização Legislativa

47 Consultório

- Hasta pública e imposto do selo

Legislação (destacável)

FISCO

■ BOUTRINA JURISPRUDÊNCIA LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: Jaime Antunes ■ COORDENAÇÃO EDITORIAL E TÉCNICA: J. L. Saldanha Sanches, J. Magalhães Correia, Rui Barreira
 ■ COLABORADORES: António Borges (econ.-ROC-ISCTE), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), Domingos P. de Sousa (adv.-FDL), Eduardo Cabrita (jur.-IGF-FDL), Eduardo Paz Ferreira (adv.-FDL), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv.-FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. L. Saldanha Sanches (jur.-CEF-FDL), J. Magalhães Correia (jur.-IGF-FDL), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís Máximo (jur.-FDL), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Margarida Mesquita Palha (jur.-CEF-UCP (L)), M. Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa (econ.-CEF), M. Teresa Barbot de Faria (econ.-CEF), Pedro Leandro (econ.-ROC-ISCTE), Ricardo Sá Fernandes (adv.-FDL), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Barreira (adv.-FDL), Rui Duarte Morais (adv.-UCP (P)), Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAI).

■ DIRECÇÃO COMERCIAL: António Manso ■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Joel Goes ■ ORIENTAÇÃO GRÁFICA: Raimundo Santos
 ■ REVISÃO: José Imaginário ■ TRADUÇÃO: Teresa Curvelo ■ COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO: Proinfec-Produtora de Informação Económica, Lda. — R. de Santa Marta, 47, R/C Esq. — 1100 Lisboa ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Tipografia Guerra, Viseu ■ DISTRIBUIÇÃO: Sodilivros, Trav. Estêvão Pinto, 6-A, 1000 Lisboa. Telef. 658902/3

■ PROPRIEDADE: Edifisco — Sociedade de Informação Fiscal, Lda. — Sociedade por quotas; Capital: 1 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47 - 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 502 086 017 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897
 ■ ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE: Rua de Santa Marta, 47-2.º Dto. ■ Telefones: 55 85 25/35 - 55 87 35/45/54 - 55 80 71/2/3/4/5.

Revista mensal ■ Preço de cada número: 700\$00 ■ Assinatura anual: 7000\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. de Santa Marta, 47 - 2.º Dto, 1100 Lisboa, Tels.: 55 85 25 - 55 85 35 ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

As «questões-de-facto» nos recursos fiscais

Acórdão n.º 114/89. — Processo n.º 329/87.

Acordam na 2.ª Secção do Tribunal Constitucional:

I — Tendo visto indeferido o recurso hierárquico que interpusera nos termos do artigo 138.º do Código da Contribuição Industrial (CCI), a firma Flores & Cuadrado, Lda., veio, ao abrigo dos artigos 5.º e 89.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), deduzir impugnação judicial da liquidação adicional da contribuição industrial relativa ao exercício de 1979, que lhe fora lançada de acordo com o artigo 51.º-A do CCI.

Apesar de o representante da Fazenda Pública ter suscitado na sua resposta à impugnação a questão da incompetência do tribunal em razão da matéria, em atenção ao disposto no artigo 138.º, nomeadamente do seu § 3.º, do CCI e considerado que, a haver recurso contencioso, o mesmo deveria ser interposto para a 1.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo (STA), o Tribunal de 1.ª Instância das Contribuições e Impostos de Lisboa, por sentença de 19 de Julho de 1985, não só decidiu favoravelmente no sentido da competência dos tribunais tributários para se pronunciarem, através do processo de impugnação, sobre a efectiva ocorrência dos pressupostos fixados por lei para os actos tributários como, conhecendo do fundo, julgou procedente a impugnação e, consequentemente, anulou a referida liquidação adicional.

Desta decisão houve recurso obrigatório para o Tribunal de 2.ª Instância das Contribuições e Impostos. Aí o procurador-geral-adjunto foi de parecer que a impugnação não era admissível e que, em qualquer caso, não devia proceder. Quanto à admissibilidade, argumentou que, tendo a fixação da matéria colectável realizada nos termos do artigo 51.º-A do CCI sido objecto de recurso hierárquico, que não obteve provimento, decisão esta que, por sua vez, não foi atacada

contenciosamente — constituindo tal fixação da matéria colectável um acto destacável, por afectar de forma definitiva a posterior liquidação do imposto, e acto que definitivamente se firmara na ordem jurídica pela sua não impugnação por via contenciosa (acto decidido ou resolvido) —, não podia agora ser objecto de impugnação judicial nos termos do artigo 89.º do CPCI. No sentido de que tal acto era passível de recurso contencioso, sustentou o procurador-geral-adjunto não caber objectar que, nos termos do § 1.º do artigo 138.º do CCI, a decisão ministerial em caso de recurso hierárquico da fixação da matéria colectável realizada ao abrigo do artigo 51.º-A do CCI é insusceptível de recurso, visto que, actualmente, face ao preceito do artigo 268.º, n.º 3, da Constituição, as decisões a que se refere o § 1.º do artigo 138.º do CCI são impugnáveis nos termos gerais.

O acórdão da 2.ª Instância, considerando que o artigo 5.º do CPCI permite a impugnação perante os tribunais tributários dos actos tributários com o fim de obter a sua anulação com fundamento em qualquer ilegalidade e considerando que, no caso, havia violação de lei, inquinadora do acto administrativo em que se traduz o acto tributário, por não verificação da factualidade subsumível ao condicionamento do corpo do artigo 51.º-A do CCI, desatendeu a questão da inadmissibilidade da impugnação judicial e negou provimento ao recurso, mas não se pronunciou sobre a suscitada questão do conflito entre o § 1.º do artigo 138.º do CCI e o artigo 268.º, n.º 3, da Constituição.

Deste acórdão interpôs recurso para o STA o representante da Fazenda Pública, alegando que o Tribunal Tributário de 2.ª Instância devia ser julgado incompetente em razão da hierarquia, por estar em causa uma questão de direito a ser julgada pelo STA, e não pelo Tribunal Tributário de 2.ª Instância. Por seu lado, o representante do Ministério Público, reiterando a posição defendida junto do tribunal

recorrido, sustentou que o recurso merecia provimento em virtude da inadmissibilidade da impugnação judicial, visto tratar-se de um «caso decidido» por não impugnação da decisão ministerial que indeferiu o recurso hierárquico, impugnação que cabia, pois «hoje — face ao claro preceito do n.º 3 do artigo 268.º da Lei Fundamental — todos os actos administrativos definitivos e executórios, incluindo, portanto, as próprias decisões a que se refere o § 1.º do artigo 138.º do Código da Contribuição Industrial, são impugnáveis contenciosamente».

No seu parecer sobre a matéria do recurso para o STA o representante da Fazenda Pública, além de reiterar os argumentos relativos à incompetência, em razão da matéria, do tribunal de 1.ª Instância e, em razão de hierarquia, do tribunal de 2.ª Instância, defendeu expressamente que, «uma vez que a abertura à admissibilidade de recurso contencioso da decisão ministerial, nos termos do artigo 138.º do Código da Contribuição Industrial, decorre de o § 3.º deste artigo ter sido tornado inconstitucional pelo n.º 3 do artigo 268.º da Constituição, os tribunais tributários são incompetentes para apreciar esse recurso», pelo que a via processual a usar no caso não era a acção de impugnação prevista no CPCI e aquela decisão era recorrível através do normal processo de recurso contencioso administrativo, a interpor na 1.ª Secção do STA.

O STA decidiu este recurso através do seu Acórdão de 7 de Outubro de 1987. Entendendo ser de toda a conveniência proceder à exacta identificação do acto realmente objecto da impugnação judicial, conclui que esse acto não é, ao contrário do que poderia resultar de uma simples leitura da petição inicial, o da liquidação (adicional) da contribuição industrial, mas sim o acto de fixação da matéria colectável, acto praticado ao abrigo do artigo 51.º-A do CCI, e qualificou-o como revestindo a natureza de acto administrativo e integrando a espécie de acto prejudicial que, como tal, é destacável para efeitos de impugnação contenciosa. É certo, diz o citado acórdão, que, «segundo o constante do artigo 138.º e seu § 1.º do Código da Contribuição

Industrial, das decisões da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos a que se refere o artigo 51.º-A apenas cabe recurso hierárquico para o ministro das Finanças, a interpor no prazo de oito dias, recurso este, aliás, sempre classificável como facultativo, por, na lógica do sistema, não se endereçar à obtenção de uma decisão final susceptível de recurso contencioso — v., neste sentido, o § 3.º do normativo», mas, dada a natureza do acto em causa, o administrado pode «contra o mesmo reagir judicialmente, por natural prevalência do n.º 3 do artigo 268.º da Constituição sobre o § 1.º do artigo 138.º do Código da Contribuição Industrial, que, nessa exacta medida, se haverá de considerar derogado». Em seguida, considerando que «para conhecer dos actos pressupostos ou dos actos preparatórios prejudiciais [...] são necessariamente competentes os tribunais tributários», o STA, decretada a competência dos tribunais intervenientes e julgada não subsistente a nulidade invocada pelo Ministério Público, negou provimento ao recurso.

II — Do acórdão do STA, e restrito à questão da inconstitucionalidade nele apreciada, interpôs o Ministério Público recurso para o Tribunal Constitucional, ao abrigo do disposto nos artigos 280.º, n.º 1, alínea a), da Constituição e 70.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro.

Nas suas alegações o procurador-geral-adjunto em exercício neste Tribunal, sublinhando a complexidade do processo, começa por delimitar o objecto do recurso, que define como sendo a questão da constitucionalidade da norma constante do § 1.º do artigo 138.º do CCI, na parte em que (interpretada *a contrario*) veda a impugnação judicial perante os tribunais tributários das decisões da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos tomadas ao abrigo do artigo 51.º-A do mesmo CCI.

Em análise da norma desaplicada pelo STA, entende o procurador-geral-adjunto que tal questão não pode ser dissociada do comando contido no subsequente § 3.º do artigo 138.º do CCI e que é questionável que o regime que resulta da conjugação de ambos seja aquele que o ST definiu, pois pode igualmente sustentar-se que essas normas estabelecem duas vias de reacção

contra as decisões previstas no corpo do artigo 138.º: na parte em que se integram na chamada *discricionariedade técnica*, só seriam susceptíveis de recurso hierárquico, cuja decisão seria contenciosamente irrecorrível; em tudo o mais, designadamente quanto à legalidade, seriam desde logo judicialmente impugnáveis.

Todavia, quando lido o § 1.º do artigo 138.º do CCI tal como o tribunal *a quo* o leu, é patente a sua inconstitucionalidade, por violação do n.º 3 do artigo 268.º da Constituição. Assim, conclui o procurador-geral-adjunto, a norma constante do § 1.º do artigo 138.º do CCI, na interpretação que lhe foi dada na decisão recorrida, ou seja, enquanto vedando a impugnação judicial, com fundamento em ilegalidade, das decisões da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos tomadas ao abrigo do artigo 51.º-A do mesmo CCI, deve ser julgada inconstitucional.

A recorrida Flores & Cuadrado, Lda., não alegou.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

III — No presente processo há que começar por delimitar rigorosamente o âmbito da questão de inconstitucionalidade submetida a apreciação do Tribunal Constitucional, pois são bastante diferentes a questão de inconstitucionalidade suscitada junto das instâncias recorridas pelos representantes da Fazenda Pública e do Ministério Público e a questão de inconstitucionalidade julgada pelo STA.

Com efeito, apesar de nas alegações e pareceres dos representantes da Fazenda Pública e do Ministério Público também se referir o § 1.º do artigo 138.º do CCI e de no acórdão do STA sob recurso se invocar, por remissão, o § 3.º do artigo 138.º, do mesmo CCI, parece que, finalmente, aqueles suscitam apenas a questão da inconstitucionalidade do § 3.º do artigo 138.º, enquanto o acórdão do STA apenas julga inconstitucional, em certa medida, o § 1.º do mesmo artigo.

Assim, para os primeiros, não caberia, no presente caso, impugnação judicial junto dos tribunais tributários da liquidação adicional da contribuição industrial lançada à firma Flores & Cuadrado, Lda., porque, tendo esta

recorrido hierarquicamente, nos termos do § 1.º do artigo 138.º do CCI, não recorreu do respectivo despacho ministerial, como podia, pois a decisão ministerial proferida na sequência daquele recurso hierárquico, sendo um acto administrativo definitivo e executório, era susceptível de recurso contencioso para a 1.ª Secção do STA, já que, não obstante o § 3.º do artigo 138.º dizer que «do despacho do Ministro das Finanças não haverá recurso», esta norma é actualmente inconstitucional à face do artigo 268.º, n.º 3, da Constituição. Ou seja, a questão de inconstitucionalidade suscitada pelos representantes da Fazenda Pública e do Ministério Público durante o processo é apenas a do § 3.º do artigo 138.º, do CCI.

É diferente a posição do STA. Considerando, por um lado, que do § 1.º do artigo 138.º resulta que das decisões previstas no corpo do artigo 138.º apenas cabe recurso hierárquico, aliás facultativo, para o ministro das Finanças, considerando, por outro lado, que o acto de determinação da matéria colectável objecto da impugnação judicial reveste a natureza de acto administrativo e considerando que, a par disso, e por tender precisamente ao que tende, ele pertence à espécie de «acto prejudicial», sendo destacável para efeitos de impugnação contenciosa, conclui o STA que o administrado pode reagir judicialmente contra tal acto «por natural prevalência do n.º 3 do artigo 268.º da Constituição sobre o § 1.º do artigo 138.º do Código da Contribuição Industrial, que, nessa exacta medida, se haverá de considerar derogado». A norma julgada inconstitucional pelo STA no acórdão ora recorrido é, pois, exclusivamente, a norma constante do § 1.º do artigo 138.º do CCI, na interpretação que lhe foi dada.

Ora, tratando-se de fiscalização concreta, como claramente resulta do artigo 280.º, n.º 6, da Constituição e do artigo 71.º da Lei 28/82, de 15 de Novembro [Lei do Tribunal Constitucional (LTC)], o objecto do recurso para o Tribunal Constitucional é directamente a própria decisão recorrida, mas só na parte em que o tribunal *a quo* se pronunciou sobre a questão da constitucionalidade. Acresce que, como resume J. M. Cardoso da Costa

(*A Jurisdição Constitucional em Portugal*, Coimbra, 1987, pp. 40-41), ao precisar a delimitação do âmbito da questão de inconstitucionalidade na fiscalização concreta, «seguramente não cabe nesse âmbito a averiguação e a determinação dos factos da causa principal (a questão a apreciar pelo Tribunal Constitucional é uma pura 'questão de direito'), nem o juízo sobre a relevância da norma na hipótese que tais factos integram, quando esse juízo possa e deva fazer-se independentemente de qualquer consideração jurídico-constitucional; mas nele já se inclui, além da interpretação da Constituição, a interpretação do preceito questionado (cf. artigo 80.º, n.º 3 da LTC) e a resolução dos problemas de qualificação jurídica numa e noutra implicados. Por outro lado, é óbvio que não pode o Tribunal alargar a sua apreciação a normas diversas da aplicada ou desaplicada pelo tribunal *a quo*, ainda que eventualmente também aplicáveis à hipótese *sub judice*».

Mais complexo e com particular incidência no actual processo é, todavia, o problema de saber se nos recursos de inconstitucionalidade a mesma norma em causa é a norma em abstracto, ou antes a norma com o sentido concreto que o tribunal recorrido lhe atribuiu. Tem sido jurisprudência do Tribunal Constitucional (cf. Acórdão n.º 102/84, in *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 4.º vol., p. 298) que nada obsta a que, em sede de fiscalização concreta, se discuta a constitucionalidade de uma norma, tal como ela foi interpretada e aplicada ao caso concreto. Pode mesmo dizer-se, conclui o citado acórdão, «que, ao submeter-se ao Tribunal Constitucional, em via de recurso, a apreciação da constitucionalidade de uma norma jurídica, o que o Tribunal deve fiscalizar é, não a constitucionalidade, em abstracto, da norma em questão (por isso, não pode *declarar* a inconstitucionalidade dessa norma), mas a constitucionalidade dessa mesma norma, na sua aplicação concreta».

Com efeito, parecem claramente diferentes o sentido e alcance da norma constante do § 1.º do artigo 138.º do CCI, segundo a qual das decisões previstas no corpo do artigo 138.º «cabe recurso hierárquico para o ministro das Finanças, a interpor no prazo de oito

dias», quando interpretada em abstracto e quando interpretada, como o fez o STA, na sua aplicação ao caso concreto.

Tem, pois, de concluir-se que o objecto do presente recurso é a decisão do STA que recusou a aplicação, por inconstitucionalidade, da norma constante do § 1.º do artigo 138.º do CCI, na interpretação que lhe deu, segundo a qual das decisões da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos a que se refere o artigo 51.º-A do mesmo CCI *apenas* cabe recurso hierárquico para o Ministério das Finanças, a interpor no prazo de oito dias.

IV — Todavia, e apesar de não ser — repete-se — o objecto do presente recurso, é conveniente investigar o sentido do § 3.º do artigo 138.º do CCI, quer porque o acórdão recorrido, embora sem apreciar a sua constitucionalidade, o refere para concluir pelo carácter facultativo do recurso hierárquico e remete para a doutrina (a qual, como se verá, só se pronuncia pela inconstitucionalidade do § 3.º do artigo 138.º), para, em «plano aproximado», fundamentar a sua conclusão da inconstitucionalidade do § 1.º do artigo 138.º, quer porque nas suas alegações perante este Tribunal Constitucional o procurador-geral-adjunto sustenta que a norma do § 1.º não pode deixar de ser interpretada conjuntamente com a norma do § 3.º.

Na vigência da Constituição de 1933 eram jurisprudência (cf. o Acórdão de 3 de Maio de 1967 do Tribunal de 2.ª Instância das Contribuições e Impostos, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 102-67, pp. 417 a 421) que o contribuinte que, sendo caso disso, usasse do recurso hierárquico referido no § 1.º do artigo 138.º do CCI não podia impugnar judicialmente a fixação do seu rendimento colectável emergente da decisão ministerial proferida naquele recurso, pois a decisão proferida pelo ministro das Finanças tem carácter definitivo, não mais podendo ser apreciada a matéria submetida a essa decisão, seja por que via for e seja que entidade for. Considerava-se que, por um lado, a não ser assim, forçoso seria concluir que nenhum efeito prático e útil teria o preceituado no § 3.º do artigo 138.º, pois que então o contribuinte ainda poderia utilizar a impugnação judicial para fazer apreciar judi-

cialmente o que fora decidido ministerialmente, e que, por outro lado, tratando-se de discutir no recurso hierárquico a razoabilidade do critério usado pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, se estava perante um poder discricionário, de que a Administração goza ou dispõe, pelo que o respectivo uso só pelos órgãos da Administração podia ser apreciado e contestado.

Mas a doutrina não deixou de levantar dúvidas sobre a constitucionalidade daquele preceito face ao artigo 8.º, n.º 21, da Constituição de 1933, após a revisão de 1971, nos termos do qual constituía direito ou garantia individual do cidadão «haver recurso contencioso dos actos administrativos definitivos e executórios que sejam arguidos de ilegalidade» (cf. Alberto Pinheiro Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, 1972, pp. 258 e 374-475, e J. M. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 1972, pp. 400-401 e 411). Assim, este último autor sustentava que não só se devia entender, em termos hábeis, o § 3.º do artigo 138.º do CCI no sentido de que ele só excluía a possibilidade de pela via do recurso contencioso obter do tribunal um novo juízo quanto ao fundo da questão (um novo juízo de mérito), diverso do formulado pelo ministro, com a consequente revogação, ou, ao menos, com a consequente anulação do despacho deste, sendo, tirante isso, recorrível nos termos gerais, como ainda levantava a dúvida se, vista a nova redacção do artigo 8.º, n.º 21, da Constituição de 1933, não se deveria entender que, mesmo nos casos (como era o caso do artigo 138.º do CCI) em que era chamada a decidir a própria Administração, a fixação da matéria colectável, não sendo embora susceptível de recurso contencioso ou impugnação judicial autónoma, poderia, em todo o caso, ser objecto de controlo jurisdicional mediante a impugnação judicial da liquidação.

Actualmente, a doutrina considera que, face ao disposto no artigo 268.º, n.º 3 (ou no 269.º, n.º 2, da redacção originária), da Constituição, o § 3.º do artigo 138.º do CCI é inconstitucional, pelo que mesmo no caso do «tipo específico de recurso hierárquico» consagrado no artigo 138.º do CCI, é

possível recorrer directamente das decisões do ministro das Finanças para o STA (cf. Vítor Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, vol. II, Coimbra, 1986, pp. 676-677, e Alfredo José de Sousa e José Silva Paixão, *Código de Processo das Contribuições e Impostos*, 2.ª ed. Coimbra, 1986, p. 39).

Entretanto, como se vê, estas interpretações não levantavam nem levantam a questão da inconstitucionalidade do § 1.º do artigo 138.º do CCI limitando-se a pôr em causa a conformidade à Constituição do § 3.º do artigo 138.º.

Por sua vez, foi com fundamento na inconstitucionalidade do § 3.º do artigo 138.º que os representantes da Fazenda Pública e do Ministério Público sustentaram durante o processo que do despacho do ministro das Finanças proferido em recurso hierárquico sobre as decisões previstas no corpo do artigo 138.º cabia recurso contencioso para a 1.ª Secção do STA.

Mas não foi essa a norma que a 2.ª Secção do STA julgou, em certa medida, inconstitucional no presente processo. Por outro lado, ao contrário do que sustenta nas suas alegações o procurador-geral-adjunto, não parece que a norma do § 1.º do artigo 138.º, objecto do recurso, seja indissociável do comando contido no subsequente § 3.º, visto que, qualificado o acto em causa como um acto destacável para efeitos de impugnação contenciosa, isto é, como um acto pertencente à categoria dos actos administrativos e executórios, por natureza, qualquer recurso hierárquico que dele eventualmente caiba não pode ser qualificado como recurso hierárquico necessário.

V — Para melhor se abarcar a interpretação do preceito em causa, a sua conformidade com a Constituição e a resolução dos problemas de qualificação jurídica que implica, recorde-se, esquematicamente, a parte relevante do acórdão em causa:

a) O acto objecto da impugnação judicial é o acto da fixação da matéria colectável;

b) Esse acto é um «acto prejudicial»;

c) Assim, integra-se na categoria dos actos administrativos definitivos e executórios;

d) Contra quaisquer actos administrativos definitivos e executórios é pela Constituição (artigo 268.º, n.º 3) garantido aos interessados recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade;

e) A norma do § 1.º do artigo 138.º do CCI, interpretada no sentido de das decisões da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos a que se refere o artigo 51.º-A do CCI apenas caber recurso hierárquico para o ministro das Finanças, é inconstitucional;

f) Por isso, o administrado pode reagir judicialmente contra tais decisões.

Como se viu, pela especificidade da sua competência, e considerando tratar-se de fiscalização concreta, apenas tem este Tribunal de julgar se a norma do § 1.º do artigo 138.º do CCI, na interpretação que lhe foi dada no acórdão recorrido, é ou não inconstitucional, não lhe cumprindo apreciar a pertinência de todas ou algumas das permissas de que tal acórdão partiu (sobre esta questão, cf. J. J. Teixeira Ribeiro, in *Revisão de Legislação e Jurisprudência*, ano 121.º, pp. 80-81).

VI — Dispõe o artigo 268.º, n.º 3, da Constituição: «É garantido aos interessados recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra quaisquer actos administrativos definitivos e executórios, independentemente da sua forma, bem como para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido.»

Seguindo a jurisprudência da Comissão Constitucional, tem este Tribunal entendido reiteradamente (cf., em especial, os Acórdãos n.ºs 88/84, in *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 4.º vol., pp. 90-91, e 39/88, publicado no *Diário da República*, 1.ª série, de 3 de Março de 1988) que esta norma constitucional consagra a *garantia do recurso contencioso* e que «a garantia do recurso contencioso tem por conteúdo a possibilidade de *acesso* aos tribunais para defesa dos direitos. O que se quer é fazer valer de forma expressa para os actos administrativos definitivos e executórios [...] a doutrina geral consignada pela parte primeira do artigo 20.º quando dispõe 'a todos é assegurado o acesso aos tribunais para defesa dos seus direitos [...]'. Garante-se aí aos interessados a possibilidade

de impugnação dos actos administrativos viciados.»

Ora, a impugnação contenciosa dos chamados «actos destacáveis ou prejudiciais» é, como, aliás, se salienta no acórdão recorrido, unanimemente reconhecida pela doutrina administrativa e fiscal e pela jurisprudência.

Assim, Alberto Xavier (cf. *o. cit.*, pp. 245, 191 e 257) considera que a prejudicialidade constitui o fundamento da impugnação autónoma da generalidade dos actos pressupostos, sendo a autonomia característica do nexo de prejudicialidade «que está na base de um dos mais salientes aspectos do regime da prejudicialidade no direito tributário e que se traduz na susceptibilidade de *impugnação directa* dos actos prejudiciais, isto é, de impugnação independente da do acto prejudicado» (p. 257).

Por sua vez, a doutrina administrativa (cf., v. g., Sérvulo Correia, *Noções de Direito Administrativo*, vol. I, Lisboa, 1982, pp. 275-276 e 311-312, e Mário Esteves de Oliveira, *Direito Administrativo*, vol. I, Coimbra, 1980, pp. 401 e ss.) há muito tempo autonomizou, entre os actos preparatórios, os actos destacáveis ou prejudiciais, considerando que, se na maioria dos casos os actos preparatórios são actos internos que não se reflectem directamente na esfera jurídica dos particulares, por vezes, existem actos que, desempenhando no âmbito do procedimento administrativo uma função instrumental de preparação de actos externos, se revestem também eles desta última qualidade, por também desde logo produzirem efeitos jurídicos no âmbito de relações entre a Administração e os particulares ou sobre a situação jurídica-administrativa de coisa — actos que, por isso, devem ser susceptíveis de recurso contencioso imediato.

A categoria dos actos destacáveis ou prejudiciais como actos susceptíveis de recurso contencioso imediato, de impugnação contenciosa directa também tem sido reconhecida e aceite pela jurisprudência (cf., v. g., os Acórdãos de 28 de Março de 1984 do tribunal pleno do STA e de 12 de Dezembro de 1985 da 1.ª Secção do STA, in *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, n.ºs

278, pp. 198 e ss., e 300, pp. 1450 e ss., respectivamente).

É quanto basta para concluir que a norma constante do § 1.º do artigo 138.º do CCI, na interpretação que lhe foi dada pelo tribunal *a quo*, segundo a qual das decisões da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos a que se refere o artigo 51.º-A do mesmo CCI apenas cabe recurso hierárquico para o ministro das Finanças, é inconstitucional.

Por todo o exposto, decidem:

1.º — Julgar inconstitucional a norma do § 1.º do artigo 138.º do CCI, na interpretação que lhe foi dada no acórdão recorrido segundo a qual das decisões da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos a que se refere o artigo 51.º-A do mesmo Código apenas cabe recurso hierárquico para o ministro das Finanças; em consequência,

2.º — Negar provimento ao recurso, confirmando, assim, o acórdão recorrido.

Lisboa, 12 de Janeiro de 1989. — José Magalhães Godinho — Luís Nunes de Almeida — Mário de Brito — Messias Bento — José Manuel Cardoso da Costa (com declaração) — Armando Manuel Marques Guedes.

Declaração de voto. — Acompanho — certamente — a doutrina de princípio firmado no presente acórdão, e já definida pelo STA, quanto à necessidade de superar, por força da exigência constitucional do artigo 269.º, n.º 3, os obstáculos a um acabado controlo contencioso da legalidade da actividade administrativa fiscal externa que ainda possam encontrar-se ao nível da legislação ordinária. Entendi, todavia, que, no caso, o problema nunca poderia estar no § 1.º do artigo 138.º do CCI, mas sim no § 3.º do mesmo artigo.

Claro que, ao entender as coisas deste modo, estou necessariamente a pressupor que este Tribunal, na análise da questão de constitucionalidade que lhe vinha posta, não se encontrava absolutamente adstrito a tomar e a considerar a norma objecto do recurso (o referido § 1.º do artigo 138.º do CCI) nos estritos termos em que o STA a interpretou (e aplicou): por um lado, consentia-o, como se sabe, a

própria LTC, no seu artigo 80.º, n.º 3; por outro lado, não creio que por esse caminho se extravasasse o âmbito da «questão de inconstitucionalidade», e isso porque a reponderação da análise do Supremo seria promovida e «exigida» (mas também só nessa medida consentida) justamente por considerações jurídico-constitucionais (reporto-me nesta consideração, claro está, à doutrina que sobre o problema geral aqui em causa noutra sede adiantei e de que o acórdão se faz eco).

Situando-se a questão, do meu ponto de vista, no § 3.º, e não no § 1.º do CCI, mas sendo esta, e só esta, a norma que integra o objecto do recurso, em bom rigor, nada devo acrescentar agora acerca daquela outra norma (do § 3.º). Ser-me-á lícito, no entanto, recordar que sobre ela (e, ao fim e ao cabo, sobre a problemática constitucional em causa no presente processo) já tive oportunidade de pronunciar-me noutra sede — em termos, de resto, de que no acórdão se dá resumida conta. — José Manuel Cardoso da Costa.

ANOTAÇÃO

O Tribunal Constitucional veio com este acórdão dar aplicação ao artigo 268.º, n.º 3, da CRP, que veio criar irrestritas possibilidades de impugnação dos actos tributários — como espécie que são dos actos administrativos — com fundamento em ilegalidade. E veio ao afirmá-lo de forma plena, uma vez que se não limitou a declarar inconstitucional o § 3.º do artigo 138.º do Código da Contribuição Industrial que vinha proibir a impugnação. Veio também declarar inconstitucional o § 1.º, que impunha o recurso hierárquico como instância obrigatória (e paragem obrigatória) para o ministro das Finanças das decisões proferidas ao abrigo da competência conferida pelo artigo 51.º-A (que permite corrigir os preços praticados entre empresas com ligações económicas entre si) tal como impõe (ou impunha) em relação a muitos outros casos.

Esta questão foi já suficientemente discutida para dispensar nova análise¹. Mas desejaria apenas fazer uma comparação entre este acórdão, caso

«Flores e Cuadrado», e a recente decisão do TC no caso Otelos Saraiva de Carvalho.

À primeira vista, são questões completamente diferentes: o caso «Flores e Cuadrado» versava sobre o problema dos preços praticados entre duas empresas. Não contém nenhum dos elementos emocionais e políticos do caso Otelos.

Mas reparemos que o que estava em causa, nos dois processos, era essencialmente o mesmo princípio do Estado de Direito: a necessidade de haver conhecimento do fundo das questões no sistema de revisibilidade judicial fixado por lei processual.

O que se passava no processo penal, se nos é permitido opinar nesta matéria, é que na prática as decisões do colectivo, na 1.ª Instância, quanto às questões de facto, só por irregularidades formais podiam ser alteradas. O que levava a generalidade dos autores a classificar os recursos para a Relação como recursos de revista²: as questões de facto estavam todas decididas na 1.ª instância, criando assim um poder tendencialmente absoluto (e portanto antijurídico) para os juízes dos tribunais colectivos.

Ora, conhecida como é a tendência dos juízes dos tribunais fiscais para aplicarem ao processo fiscal princípios extraídos do processo penal ou do processo civil (constituindo o processo fiscal um curioso caso de *juge made law*, podemos encontrar neste princípio tão solidamente enraizado nos tribunais penais a origem mais ou menos oculta do princípio que nas acções fiscais, sempre que a Administração fixava quantias no uso dos poderes que lhe eram conferidos pela lei, só restava aos tribunais verificar se havia «preterição de formalidades legais».

Digamos mesmo que se tinha formado uma espécie de Santíssima Trindade de princípios, que devidamente concatenados entre si davam muito pouca defesa ao contribuinte que quisesse impugnar.

Primo, os actos tributários gozam da presunção da legalidade³. Uma vez que a Administração decidira que a

dívida fiscal era defendida pela presunção de legalidade, autêntica couraça quase inexpugnável que vinha defender o acto das impotentes arremetidas do contribuinte. E a presunção durava mesmo depois da impugnação. É uma posição que ainda hoje encontramos em alguns acórdãos.

Secundo, o ónus da prova cabia ao contribuinte. Este é que tinha de demonstrar que, por exemplo, os pressupostos factuais do acto não correspondiam à realidade.

Mas, *tertio*, não fosse mesmo assim restar alguma brecha no sistema, o conhecimento dos tribunais era reduzido à preterição das formalidades legais. Com estes três princípios tínhamos, na verdade, a denegação de um dos princípios fundamentais do Estado de Direito.

A este respeito, escreve Jesch, ao fazer a história da formação do Estado juridicamente organizado e ao mesmo tempo que salienta o papel precursor do direito fiscal em relação ao direito administrativo em geral, que «a história da reserva da lei é uma história do crescente estreitamento da actividade livre da Administração».

Isso levou a diminuição da margem de apreciação e decisão que lhe era concedida, à partilha dos poderes legislativos com a formação do princípio da reserva da lei e à obrigatoriedade da colaboração do Parlamento no processo da sua formação e, finalmente, num último estágio de evolução «à apreciação sobre o cumprimento da lei realizado por um tribunal independente»⁴.

É esse estágio que está a ser agora atingido entre nós.

Mas, passando à análise das consequências deste acórdão, ele vem pôr fortemente em causa o recurso hierárquico como componente do processo gracioso fiscal. Provavelmente, poderá ser útil em certos casos, mas o seu carácter de decisão concentrada deverá provavelmente inutilizar a sua função de filtro pré-judicial, que poderia talvez constituir se lhe quiséssemos dar qualquer sentido útil.

Mas o mais importante é que este acórdão do TC veio dar-lhe natureza

sempre supletiva a utilizar por opção do impugnante e não como parte obrigatória da tramitação processual.

E o recurso hierárquico juntamente com as comissões de revisão constituíam o essencial dos órgãos pré-judiciais existentes no processo fiscal tradicional.

E, apesar dos progressos verificados na formação das comissões, comparemos contudo as garantias de imparcialidade que estas têm e as que são conferidas às *comissions départementales* francesas, porque afinal foi um modelo simplificado destas comissões que chegou até nós.

São sempre presididas por um juiz dos tribunais administrativos, com um voto quase sempre decisivo, e por funcionários superiores da Administração Fiscal, de modo a disporem de plenas garantias de imparcialidade⁵.

Ora é a imparcialidade substancial e aparente — elas têm de ser imparciais e devem parecer imparciais — que pode assegurar a eficácia de um fórum onde se resolvam muitos litígios fiscais antes de chegarem aos tribunais. Que, além de toda a sobrecarga de que já sofrem, terão doravante de se debruçar também sobre as temidas questões de quantificação. Com todos os problemas quantitativos e qualitativos que encerram.

J. L. Saldanha Sanches

¹ O acórdão que deu origem a este pronunciamento do STA — e onde este tribunal declarou a inconstitucionalidade do n.º 23 do artigo 138.º — foi publicado com anotação de Rui Barreira no n.º 1 desta revista. Já num acórdão anterior (caso Dr. Luiz Gonzaga de Freitas Monteiro, AD, 251, p. 1385) tinha o STA declarado a inconstitucionalidade do artigo 20.º do Código do Imposto Profissional por violar o artigo 269.º, n.º 2 (antes da revisão constitucional) da CRP. Mas, ao que sabemos, este caso não chegou a apreciação da instância constitucional.

² A relação funciona como tribunal de revista, escrevia Luís Osório em 1934, quando se consolidava o sistema que agora parece ter terminado. A matéria de facto fica definitivamente julgada pelo tribunal colectivo. Salientando também: «Não conheço nos códigos estrangeiros disposição similar.» *Comentário ao Código do Processo Penal Português*, 6.º vol., Coimbra, 1934, pp. 379 e 375.

³ «O acto administrativo, antes de invalidado, vem revestido da força que lhe advém do exercício de um poder de autoridade por um órgão competente.» Vítor Faveiro, «Garantias Jurídicas do Contribuinte», *Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*, 1959, p. 366.

⁴ Dietrich Jesch, *Gesetz und Verwaltung*, 2.ª ed., Tübingen, 1968, p. 107.

⁵ G. Cour, J. Molinier, G. Tourmié, *Procédure Fiscale*, PUF, 1982, p. 122.

Imprevisibilidade dos custos e especialização de exercício

STA — Recurso N.º 10 425 — Acórdão de 1 de Março de 1989

ASSUNTO: Contribuição Industrial. Princípio da especialidade dos exercícios. Orientação Administrativa.

SUMÁRIO: I — Em sede de contribuição industrial, o artigo 22.º do respectivo Código consagra o princípio da especialidade do exercício, segundo o qual os proveitos e custos de um exercício devem ser registados na conta a que o mesmo respeitar.

Porque assim, os custos atinentes aos exercícios de 1979 e 1980 não podem ser consideradas no exercício de 1981. II — Os tribunais encontram-se vinculados a critérios de *legalidade*, sendo irrelevantes as orientações administrativas que os contrariem.

Recurso n.º 10 425 em que são recorrente Sociedade de Construção Soares da Costa, S.A., e recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Conselheiro Dr. Júlio António Ferreira Tormenta.