

- 2** Nota de abertura  
O Estatuto dos Benefícios Fiscais
- 3** J. L. Saldanha Sanches  
O regime fiscal dos centros comerciais
- 9** M. Irene Antunes de Abreu  
Regime fiscal do imobilizado adquirido antes de 1/1/89
- 13** Rogério Manuel R. C. Fernandes Ferreira  
Enquadramento jurídico-fiscal das instituições particulares de solidariedade social
- 19** Jurisprudência
- Impugnação do indeferimento da reclamação no processo tributário
  - Princípio da igualdade e jurisprudência administrativa: breve nota
  - Princípio da aplicação retroactiva da lei (penal) mais favorável e alteração de prazos prescricionais no direito de mera ordenação social: comentário ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de Abril de 1991
- 39** Decisões Administrativas
- IVA: Reembolso do imposto dos países comunitários — 8.ª Directiva do Conselho (19/1072/CEE, de 79/12/06)
  - Dívida pública — retenção na fonte
  - Imposto do selo — livros de escrituração
  - Pessoas colectivas de utilidade pública — isenções
  - IRC — Recolha e correcção de erros nas declarações
  - IRS — Correcção de erros nas declarações
  - IRS — Nota de liquidação
- 53** Consultório Fiscal

## FISCO

■ DOCTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ GERÊNCIA: António José Cardoso ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Barreira.

■ COLABORADORES: Ana Paula Dourado (Jur.-FDL), A. Brás Carlos (DGCI/FDL), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), António Lobo Xavier (advogado, F. D. Coimbra), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. Gomes dos Santos (ISE/CEF), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Manuel Prates (economista-SIVA), 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), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Duarte Morais [adv.-UCP (P)], Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Joel Goes ■ ORIENTAÇÃO GRÁFICA: Raimundo Santos ■ 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, Viscu ■ DISTRIBUIÇÃO: Edifisco, Lda — (Paulo Costa) — Telef. 8153540/44

■ 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 502086017 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897  
■ ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE: R. José Ricardo, n.º 5 - 2.º Esq. — 1900 Lisboa ■ Telefones: 815 35 40/44 — Fax: 815 35 45

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1000\$00 ■ Assinatura anual: 8500\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. José Ricardo n.º 5 - 2.º Esq. — 1900 Lisboa, Tels.: 815 35 40/44 — Fax: 815 35 45 (Ana Gaivotas) ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

## Impugnação do indeferimento da reclamação no processo tributário

Acórdão de 8 de Maio de 1991  
Proc. n.º 12 706

*Assunto:* Acto confirmativo. Liquidação tributária. Reclamação extraordinária. Recorribilidade contenciosa.

*Sumário:* 1. A regra da insusceptibilidade de recurso contencioso de um acto administrativo meramente confirmativo de outro já passível de tal recurso não é absoluta: sendo ela imposta não pela natureza das coisas mas pelo interesse público da certeza e segurança jurídicas, pode haver casos em que o legislador haja consagrado desvios a essa regra.

2. É o que sucede com as decisões das reclamações ordinária e extraordinária da liquidação tributária previstas nos artigos 82.º a 88.º do CPCI.

3. O artigo 88.º do CPCI só admite recurso contencioso da decisão final da reclamação extraordinária se o fundamento desta for o da alínea *d*) do artigo 85.º do mesmo CPCI.

4. Esta limitação não se encontra derogada pelo artigo 268.º/4 da Constituição, que se satisfaz com a ampla via de recurso judicial proporcionada pela impugnabilidade contenciosa da liquidação: quer directa quer mediante prévia reclamação ordinária.

5. A inexistência de matéria colectável em imposto de capitais, por estes, embora com manifesto em vigor, não terem produzido juros, manifestamente não cabe em qualquer dos conceitos de «violência dos agentes fiscais», «preterição de formalidades essenciais» ou «denegação de acção judiciária» contemplados na alínea *d*) do artigo 85.º do CPCI.

*O Relator*

SUPREMO TRIBUNAL  
ADMINISTRATIVO  
SECÇÃO DE CONTENCIOSO  
TRIBUTÁRIO

Contencioso Tributário Geral

Recurso n.º 12 706

Recorrente: David dos Santos Alves

Recorrido: Subdirector-geral das Contribuições e Impostos

Relator: Juiz Conselheiro Castro Martins

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

1. David dos Santos Alves, residente em Tires, Cascais, recorre do Acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância lavrado em 30 de Maio de 1989, a fls. 38-44, que rejeitou o recurso contencioso por ele interposto do despacho de 11 de Junho de 1987 do Senhor Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos, de indeferimento de «seu pedido de anulação do imposto de capitais, secção A, dos anos de 1984, 1985 e 1986».

Com vista à revogação desse acórdão e à anulação das questionadas liquidações de imposto de capitais, ofereceu o recorrente as alegações de fls. 51 a 54, onde conclui ser aquele despacho de 11 de Junho de 1987, por que definitivo e executório, susceptível de impugnação contenciosa, razão por que tal aresto errou ao rejeitar o recurso.

A entidade recorrida contra-alegou em apoio do acórdão, que sustenta dever confirmar-se, no mesmo sentido sendo o parecer do magistrado do Ministério Público junto deste STA.

Foram colhidos os vistos legais.

2. Factos provados com interesse para a decisão:

A — Em petição apresentada na 1.ª Repartição de Finanças de Cascais em 9 de Abril de 1987 e dirigida ao Senhor Director-Geral das Contribuições e Impostos, o ora recorrente solicitou — com fundamento em inexistência de matéria tributável, constituindo por isso a exigência do imposto «uma grave e notória injustiça» — «a anulação do imposto» de capitais, secção A, de 1984 (175268\$00), 1985 (280582\$00) e 1986 (237968\$00), a ele liquidado por aquela repartição para cobrança virtual no mês de Abril dos anos de 1985, 1986 e 1987, respectivamente, e que ele só veio a pagar, já na fase de cobrança coerciva, em 31 de Outubro de 1988.

B — Depois de juntos pareceres do chefe dessa repartição de 13 de Maio de 1987 e do director de Finanças do Distrito de Lisboa de 20 de Maio de 1987, aquele favorável e este desfavorável ao pedido, o chefe da Divisão do Imposto de Capitais e Impostos não Especificados da 3.ª Direcção de Serviços da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos lavrou no respectivo processo em 9 de Junho de 1987 a informação, com o n.º 808, que se passa a transcrever:

«1 — Vem David dos Santos Alves, residente em Tires, concelho de Cascais, solicitar a anulação do imposto de capitais, secção A, dos anos de 1984 (175268\$00), 1985 (280582\$00) e 1986 (237968\$00), proveniente do manifesto de um mútuo titulado por escritura pública celebrada em 18 de Maio de 1984, alegando que a falta do pedido de suspensão da liquidação do imposto, até à extinção da instância, terá sido motivada por lapso ou negligência do seu advogado.

2 — Sobre o assunto, esta divisão tem a honra de informar:

2.1. — Conforme decorre do pedido e ainda da informação dos serviços, trata-se da liquidação do imposto de capitais, secção A, em re-

lação aos rendimentos provenientes do capital mutuado, compreendidos no n.º 1 do artigo 3.º do respectivo código, efectuada pela 1.ª Repartição de Finanças do concelho de Cascais, por motivo do manifesto apresentado pela requerente em 21 de Maio de 1984, e registado sob o n.º 3124, ao abrigo do seu artigo 24.º, na qualidade de titular do crédito de Esc. 3536000\$00, de que é devedor Fernando Ribeiro Candeia.

2.2. — Segundo entendimento que tem vindo a ser seguido, os manifestos produzem imposto enquanto se mantiverem em vigor, por força do disposto no artigo 28.º do Código do Imposto de Capitais.

2.3. — Segundo decorre ainda da informação dos serviços, o pedido de cancelamento do manifesto foi efectuado pelo credor em 12 de Dezembro de 1986.

2.4. — Ora, sendo assim, era vedado à Repartição de Finanças conhecer da extinção do manifesto antes da citada data (12 de Dezembro de 1986), assistindo, por conseguinte, a obrigação de proceder a liquidação do imposto que se mostrar devido desde a data da escritura — a calcular segundo as regras dos artigos 14.º e 16.º do Código — em relação aos rendimentos produzidos até à data do cancelamento, ou seja, até 12 de Dezembro de 1986, por força da imposição legal que ressalta do disposto no aludido artigo 28.º

2.5. — Face ao exposto, concluindo-se não haver lugar a anulação do imposto que se mostra liquidado em resultado do aludido manifesto, afigura-se de indeferir a pretensão da requerente.»

C — Em 11 de Junho de 1987 o subdirector-geral das Contribuições e Impostos, J. J. Duarte, no uso de competência ministerial subdelegada, exarou sobre esta informação o despacho contenciosamente recorrido, do seguinte teor: «Concordo, pelo que indefiro o pedido.»

3. — O tribunal *a quo* rejeitou o recurso com fundamento em o questionado acto administrativo não ser susceptível de impugnação contenciosa, por não definitivo nem executório.

Para chegar a esta conclusão desenvolveu uma soma de considerandos, que assim se tentarão resumir:

a) Com vista à revisão do acto de liquidação e consequente anulação, total ou parcial, podem os contribuintes socorrer-se do processo gracioso de reclamação ordinária (artigo 82.º do CPCI) ou extraordinária (artigo 85.º do mesmo diploma), sendo fundamento de tal revisão «o errado apuramento da situação tributária» (artigo 4.º do dito CPCI) por erro de direito ou de facto que vicie o acto tributário, quer seja imputável a quem o praticou quer o seja ao próprio contribuinte ou a terceiro.

b) Com fundamento em «incompetência, vício de forma, inexistência dos factos tributários ou qualquer outra ilegalidade podem ainda os contribuintes impugnar judicialmente a liquidação» (artigos 5.º e 89.º e ss. do referido CPCI).

c) Não se alega nem prova que as liquidações mencionadas na alínea a) da especificação da matéria de facto tenham sido objecto de reclamação ou impugnação judicial, pelo que tais actos se consolidaram na ordem jurídica, adquirindo as características de caso decidido ou resolvido, análogo às do caso julgado.

d) Firmados na ordem jurídica, só por revogação ilegal tais actos podem desaparecer do mundo jurídico.

e) O questionado despacho não destruiu nem fez cessar os efeitos dos anteriores actos de liquidação que por isso se mantiveram na ordem jurídica com as características de definitividade e executoriedade.

f) Sendo os meios legais de reacção contra a liquidação tributária os que atrás se referiram, não se compreenderia, de resto, que o despacho recorrido tivesse sido proferido à revelia deles nem que pudesse, por tal via,

legitimar-se a subversão dos fundamentos e dos prazos previstos por lei para a defesa dos contribuintes.

g) Ao indeferir o requerido — e sem curar dos fundamentos subjacentes à decisão — o despacho impugnado mais não fez do que «confirmar» os referidos actos de liquidação praticados pela repartição competente.

h) O despacho impugnado «mais não traduz do que um simples acto interno, não definitivo, cuja relevância jurídica equivalerá simplesmente ao propósito de fornecer uma orientação à repartição de finanças e que não contém qualquer definição de uma situação jurídica».

O recorrente contrapõe que tal despacho é um acto externo, definitivo e executório, susceptível por isso de impugnação contenciosa.

4. — Vejamos de que lado está a razão.

4.1. — Antes de mais, o discutido despacho é um acto administrativo de cariz nitidamente externo: indeferiu o apontado requerimento do ora recorrente de que se anulassem as referidas liquidações. Não se nega que o seu conhecimento pelos serviços da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos os possa ajudar a saber qual o entendimento da chefia na matéria; mas não foi essa a causa nem a finalidade da prolação do acto, que, por um lado, não se apresenta como ordem de execução permanente e por outro nem sequer podia servir de orientação na liquidação, já efectuada, dos concretos impostos de capitais em questão.

4.2. — O outro argumento do acórdão recorrido — de que esse despacho constitui acto meramente confirmativo dos actos tributários de liquidação, estes sim definitivos e executórios e susceptíveis de impugnação judicial — merece mais um pouco de atenção. É que efectivamente estes actos de liquidação eram desde logo, porque definitivos e executórios, susceptíveis de impugnação judicial nos termos dos artigos 5.º e 89.º e ss. do

CPCI e o despacho recorrido nada inovou em relação a eles, tendo-se limitado a confirmá-los. E não pode, em regra, interpor-se recurso contencioso de um acto administrativo meramente confirmativo de outro já passível de tal recurso.

Esta regra não é, todavia, absoluta: ela não é imposta pela natureza das coisas mas pelo interesse público — que os órgãos de soberania, maxime o poder legislativo, não podem postergar — da certeza e segurança jurídicas, valores essenciais que sem essa disciplina sairiam abalados. Esta justificação da figura do caso resolvido (administrativo) coincide, aliás, no essencial, com a do caso julgado, embora não sejam despidiendas as diferenças entre uma e outra dessas figuras.

É, porém, aquela uma regra, como dissemos, não absoluta: se até a estabilidade do caso julgado está, em homenagem a mais altos valores, ameaçada pelo recurso de revisão, por maioria de razão é de aceitar que o legislador haja consagrado desvios à aludida regra.

É o que sucede com as decisões das reclamações ordinária e extraordinária da liquidação tributária previstas nos artigos 82.º a 88.º do CPCI: estas normas permitem que o contribuinte opte por reclamar da liquidação em vez de a impugnar judicialmente, sem prejuízo de poder interpor recurso contencioso da decisão desfavorável de tal reclamação, embora com limitações no caso da reclamação extraordinária (vd. artigos 85.º e 88.º do CPCI), limitações essas não derogadas pelo artigo 268.º/4 da Constituição, que se satisfaz com a ampla via de recurso judicial proporcionada pela impugnabilidade contenciosa da liquidação quer directa quer mediante prévia reclamação ordinária.

O acórdão recorrido não revela com clareza porque é que não encarou a referida petição do ora recorrente, apresentada na 1.ª Repartição de Finanças de Cascais em 9 de Abril de 1987,

como uma reclamação extraordinária, conquanto tenha ponderado a possibilidade da sua interposição. Do seu considerando acima transcrito na parte final da alínea f) do parágrafo 3 parece poder deduzir-se que terá sido por não se haverem respeitado os respectivos prazos legais.

Todavia, o artigo 87.º do CPCI permite que, no caso de cobrança coerciva, se deduza reclamação extraordinária no prazo de seis meses a contar da citação pessoal ou da penhora; e os impostos em questão foram pagos apenas em 31 de Outubro de 1988, nos processos de execução fiscal entretanto instaurados para a sua cobrança coerciva, não constando que neles tenha chegado a haver citação ou penhora.

4.3. — Sucede, porém, que o artigo 88.º do CPCI só admite recurso contencioso da decisão final da reclamação extraordinária se o fundamento desta for o da alínea d) do artigo 85.º do mesmo CPCI. E já vimos atrás que esta limitação não se encontra derogada pelo artigo 268.º/4 da Constituição, que se satisfaz com a ampla via de recurso judicial proporcionada pela possibilidade da impugnação contenciosa da liquidação: quer directa quer mediante prévia reclamação ordinária.

Os fundamentos previstos nessa alínea d) são os de ter havido, por parte dos agentes ou autoridades fiscais, alguma violência, preterição de formalidades essenciais ou denegação de acção judiciária.

Ora na referida petição — susceptível de ser havida como reclamação extraordinária — o recorrente apenas invocou como fundamento do seu pedido de anulação da liquidação do imposto de capitais, secção A, de 1984, 1985 e 1986, a inexistência de matéria colectável, por os capitais, embora com manifesto em vigor, não terem produzido rendimentos (juros) durante esses anos, o que manifestamente não cabe em qualquer daqueles conceitos de «violência dos agentes fiscais», «preterição de formalidades

essenciais» ou «denegação de acção judiciária».

4.4. — Assim, embora por fundamentos em parte diversos dos do acórdão recorrido, é de concluir que o questionado acto administrativo não era contenciosamente impugnável, pelo que bem decidiu tal aresto ao rejeitar o recurso contencioso dele interposto.

5. — Pelo exposto, nega-se provimento a este recurso jurisdicional.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça e procuradoria de, respectivamente, 30000\$00 e 20000\$00.

Lisboa, 8 de Maio de 1991

*Agostinho Castro Martins* (Relator)  
— *José Jesus Costa* — *Horta do Valle*.

Fui presente, *António Mota Salgado*.

## ANOTAÇÃO

Perante uma liquidação de imposto de capitais, um contribuinte reclamou primeiro e impugnou depois, pois embora o manifesto continuasse em vigor, não existiam rendimentos e era por isso inexistente o facto tributário.

A primeira instância rejeitou o recurso com a original argumentação que o despacho que indeferiu a reclamação nada mais era do que um «acto interno, não definitivo, cuja relevância jurídica equivalerá simplesmente ao propósito de fornecer uma orientação à repartição de finanças e que não contém qualquer definição de uma situação jurídica».

Temos pois neste acórdão duas questões autónomas.

Primeiro, o problema da existência de facto tributário no imposto de capitais quando o manifesto se encontra vigente e que acabou por não ser objecto de conhecimento judicial por razões processuais<sup>1</sup>.

E segundo, o da impugnação do indeferimento da reclamação, que, tratado de uma forma pelo já revogado Código de Processo das Contribuições e Impostos e de uma outra pelo actual Código de Processo Tributário, tem uma tramitação processual insusceptível de criar dúvidas fundadas.

### Actos definitivos e actos confirmativos no processo fiscal?

E a esse respeito contém o acórdão, ao rejeitar as razões da primeira instância, uma síntese do modo de funcionamento do processo fiscal e das razões pelas quais pode haver recurso de um acto que substancialmente pode ser meramente confirmativo, que nos parece inteiramente correcta.

Na verdade, a regra da impossibilidade de recurso de um acto confirmativo existente no direito administrativo, como se diz no acórdão, «não é imposta pela natureza das coisas, nem pelo interesse público».

E, por isso, quer as antigas reclamações ordinárias e extraordinárias do CPCI, quer a actual reclamação do CPT<sup>2</sup>, constituem uma forma de tramitação processual onde os problemas ligados ao acto administrativo (é um acto definitivo ou não? Tem natureza puramente confirmativa ou carácter inovador?) pura e simplesmente se não colocam.

Produzido um acto tributário (um acto administrativo sobre matérias fiscais) ou efectuado um pagamento em regime de autoliquidação, sem que se chegue a produzir um acto, o contribuinte pode impugnar ou reclamar.

E, neste último caso, vir a impugnar mais tarde o resultado da reclamação.

O que representa uma clara ultrapassagem da «necessidade de construir um objecto jurídico que exprima a essência da actuação administrativa subordinada ao controlo contencioso»<sup>3</sup> premente no contencioso administrativo..

É que o que encontramos no processo fiscal, é uma mera «tipificação do interesse em agir»<sup>4</sup>, através de meios porventura mais harmonizáveis com o disposto no citado no acórdão, artigo 268.º, n.º4, da CRP, do que aqueles que existem no processo administrativo comum.

Uma vez que este artigo, ao conceder a possibilidade de acção judicial contra quaisquer actos administrativos, independentemente da sua forma, se compatibiliza mal com a tradicional distinção administrativa, que não fiscal, entre actos definitivos e não definitivos, como pressuposto para o exercício do direito de recurso.

Porque é a natureza de massa do processo fiscal, a necessidade de aproveitar as vantagens da automatização administrativa<sup>5</sup> e da decisão descentralizada, que leva também necessariamente à aceitação do recurso imediato da decisão tomada na base da pirâmide administrativa ou, por opção do contribuinte, da decisão tomada a um nível mais elevado.

O que em princípio vai suceder se este utiliza o processo de reclamação.

### A preclusão do direito de recorrer

Mas neste caso a questão de mérito não chegou a ser apreciada, pois, como o contribuinte reagiu só depois do início da cobrança coerciva, conclui o STA que teria de ser uma reclamação extraordinária,

embora o acórdão da 1ª instância não seja claro a tal respeito.

E procede o acórdão a um confronto entre os fundamentos pelos quais o antigo CPCI aceitava a reclamação extraordinária e o disposto no n.º 4 do artigo 268.º da CRP, para concluir que o referido texto constitucional não derroga as limitações, quanto aos fundamentos possíveis para utilizar a reclamação extraordinária, que existiam no antigo CPCI.

E parece-nos que tem razão.

E se assim não fosse colocar-se-ia o problema da constitucionalidade do novo código, que, criando um novo prazo mais alargado para a reclamação, acabou com a reclamação extraordinária e com a possibilidade nesta existente de abertura de um novo prazo que começa a correr só depois da cobrança coerciva.

No antigo regime processual, não se verificava a preclusão do direito de recorrer aos tribunais, se depois de iniciada a cobrança coerciva se verificassem quaisquer dos fundamentos enumerados pelo artigo 85.º

No novo Código, o prazo de reclamação é o mesmo da impugnação e corre nos mesmos termos.

Mas, no n.º 2 do artigo 97.º, prevê-se que, em caso de sentença ou documento superveniente, que não tivesse sido possível invocar antes, pode-se abrir um novo prazo.

E embora seja aceitável a posição de Lima Guerreiro - Silvério Mateus que «é ao reclamante que cabe provar» a circunstância impeditiva da caducidade do direito de reclamar<sup>6</sup>, esta referência genérica ao facto superveniente, que antes não tinha podido ser alegado, tem de ser entendida como uma cláusula geral aplicável aos casos em que há ca-

ducidade dos prazos sem culpa ou negligência do contribuinte.

Por qualquer disfunção do sistema não imputável ao contribuinte este não teve conhecimento que a Administração lhe atribui um qualquer dever de prestar, e por isso não impugnou dentro dos prazos normais.

E desde que prove tal circunstância, não há preclusão do seu direito.

Em conclusão, no actual regime de reclamação do Código do Processo Tributário, a reclamação vem sintetizar, no seu novo regime, o que antes existia através da reclamação ordinária e extraordinária.

Com todas as vantagens da simplificação e da clarificação de regimes.

#### Notas

<sup>1</sup> Sublinhe-se que neste caso, e contrariamente à posição sustentada pela Ad-

ministração, a doutrina e a jurisprudência sustentaram que o manifesto tem natureza declaratória e criava uma simples presunção ilidível. V. anotação, J. J. Teixeira Ribeiro, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 115, pág. 77 e também *Ac. Dout.*, n.º 252, pág. 1544, n.º 253, pág. 104, n.º 262, pág. 1201, n.º 277, pág. 43.

<sup>2</sup> V. em A. Barros Lima Guerreiro e J. Silvério Mateus, *Código do Processo Tributário - Comentado por ...*, Lisboa, 1991, pág. 125, as razões justificativas desta mudança.

<sup>3</sup> R. Ehrhardt Soares, «A propósito dum projecto legislativo: o chamado Código do Processo Administrativo Gracioso», *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 117, pág. 68.

<sup>4</sup> C. Glendi, *L'Ogetto dell Processo Tributario*, Pádua, 1983, pág. 66.

<sup>5</sup> Sobre isto v. a obra clássica de Josef Isensee, *Die Typisierenden Verwaltung - Gesetzesvolzug im Massenverfahren am Beispiel der Typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrecht*, Berlim, 1976, maxime pág.19.

<sup>6</sup> A. Barros Lima Guerreiro e J. Silvério Mateus, *Código...* pág.129.

J. L. Saldanha Sanches

que, na escala hierárquica, se encontra no nível imediatamente superior;

2.ª A Administração Pública deve obediência à lei ordinária, não podendo, por isso, deixar de a aplicar com fundamento na respectiva inconstitucionalidade.

2. Não interessa aqui discutir se, no direito positivo português, o regime-regra, em sede de invalidade do acto administrativo, é o da nulidade ou o da anulabilidade, ou, até, se é possível, ou sequer desejável, fixar algum regime genérico. Importa tão-só reflectir acerca das duas premissas em que assenta o raciocínio desenvolvido pelo STA.

A afirmação, em jeito de axioma, de que a Administração deve obediência à legislação ordinária, não podendo, assim, aplicar a Constituição em detrimento da mesma, consubstancia um equívoco. Senão vejamos: uma coisa, são os limites da possibilidade de apreciação da inconstitucionalidade de uma lei pela Administração Pública, a definição das balizas do dever de obediência à lei pelas entidades administrativas; outra, bem diferente, e em nada prejudicada pela anterior, é o controlo judicial da legalidade de um acto administrativo.

A solução dada à primeira questão poderá ter relevância, sem dúvida, na apreciação de uma eventual responsabilidade disciplinar, penal, ou até civil. Não pode, porém, prejudicar a decisão judicial relativa à legalidade do acto administrativo em causa, na qual a Constituição funciona como última instância de controlo. Daí que o STA não possa, a pretexto do dever de obediência à lei pela Administração Pública, eximir-se a realizar a fiscalização que lhe cumpre efectuar.

## Princípio da igualdade e jurisprudência administrativa: breve nota

1. «Ao nível da Administração, o princípio da igualdade carece de autonomia no âmbito dos poderes vinculados.» Eis uma afirmação que vem surgindo com alguma frequência na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (ex.: Ac. do STA — 1.ª Secção, de 20 de Março de 1990, caso de Maria da Conceição Rodrigues, publicado nos Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo, ano XXX, n.º 351, pág. 344 e ss.). Nos seus precisos termos, para o STA, um acto administrativo que ofenda o princípio constitucional da igual-

dade (artigo 13.º CRP), desde que não seja praticado no exercício de um poder discricionário, não será nunca nulo, podendo apenas vir a ser anulado por falta de base legal após a declaração de inconstitucionalidade da lei ao abrigo do qual foi praticado.

Julgo não faltar à verdade ao resumir as razões que levam o STA à referida conclusão nas duas proposições seguintes:

1.ª A validade de um acto ou norma jurídicos deve ser sempre e só aferida pelo quadro normativo