

# FISCO

■ DOUTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

DAVID FERREIRA:  
CONSOLIDAÇÃO FISCAL E ECONOMIAS  
DE IMPOSTO (ASPECTOS FISCAIS,  
FINANCEIROS E CONTABILÍSTICOS)

.....

A. F. BRÁS CARLOS:  
QUESTÕES DA TRIBUTAÇÃO  
DOS FUNDOS E PLANOS  
DE POUPANÇA-REFORMA

.....

MOISÉS AKSELRAD: REGIME FISCAL  
DOS PRODUTOS PETROLÍFEROS (ISP)

.....

MARÇO 92  
ANO 4  
MENSAL  
1200\$00

40

- |   |   |
|---|---|
| <p><b>2</b> Nota de abertura<br/>Orçamento do mercado único</p> <p><b>3</b> Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 1992</p> <p><b>7</b> David Ferreira<br/>Consolidação fiscal e economias de imposto (Aspectos fiscais, financeiros e contabilísticos)</p> <p><b>19</b> A. Brás Carlos<br/>Questões da tributação dos fundos e planos de poupança-reforma</p> | <p><b>25</b> Moisés Akselrad<br/>Tributação dos bens intrangíveis</p> <p><b>41</b> Jurisprudência<br/>■ Inconstitucionalidade do artigo 138.º, CCI</p> <p><b>49</b> Decisões Administrativas<br/>■ Imposto sucessório por avença<br/>■ IRS: investimento em PPR no ano de 1991<br/>■ Emolumentos de cadernetas prediais</p> <p><b>53</b> Consultório Fiscal</p> |
|---|---|

## FISCO

■ DOCTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ 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 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).

■ GERÊNCIA: António José Cardoso ■ DIRECÇÃO DE MARKETING: Jorge Morais ■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Joel Goes  
 ■ 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: Edifisco, Lda., R. José Ricardo, n.º 5 - 2.º Esq. — 1900 Lisboa. Telef.: 815 35 40/44 — Fax: 815 35 45.  
 ■ 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 (Ana Cristina Costa) ■ Telef.: 815 35 40/44 — Fax: 815 35 45

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1200\$00 ■ Assinatura anual: 9950\$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 (Sandra Gomes) ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

## Inconstitucionalidade do artigo 138.º, CCI

Acórdão de 4 de Dezembro de 1991

Recurso n.º 13 676

*Assunto:* Contribuição industrial — Determinação da matéria colectável — Artigos 51.º-A e 138.º, do CCI — Hierarquia — DGCI — Recurso hierárquico facultativo — Garantia do recurso contencioso — Artigo 268.º, n.º 3, da Constituição (revisão de 1982) — Discricionariedade técnica — Margem de livre apreciação — Conceito vago ou indeterminado — Impugnação judicial — Recurso contencioso.

*Sumário:* 1. As decisões da DGCI, a que se refere o artigo 51.º-A do CCI, estando em causa a chamada discricionariedade técnica da Administração, em divergência com o critério do contribuinte, constituindo, embora, actos destacáveis ou prejudiciais, não são susceptíveis de impugnação judicial, mas de recurso hierárquico facultativo — artigo 138.º, § 1.º — para o ministro das Finanças, com posterior recurso contencioso da decisão deste, para a secção do Contencioso Tributário do STA — artigo 32.º, n.º 1, alínea c), do ETAF.

2. tal recurso hierárquico facultativo não é incompatível com a garantia do recurso contencioso expressa no artigo 268.º, n.º 3, da Constituição (revisão de 1982), antes por ele é postulada já que só cabe dos actos definitivos.

3. Em geral, os actos dos subalternos não são verticalmente definitivos mas, antes, passíveis de recurso hierárquico necessário à abertura da via contenciosa.

4. A DGCI integra-se numa hierarquia externa, no topo da qual se encontra o ministro das Finanças.

5. O § 3.º do dito artigo 138.º é inconstitucional, por ofensa à predita garantia.

6. Não estando em causa aquela margem de livre apreciação, mas apenas o preenchimento de conceitos indeterminados, este é perfeitamente sindicável pelos tribunais.

7. Assim, as decisões da DGCI, relativas à existência dos pressupostos legais, da aplicação do artigo 51.º-A — relações especiais, condições diferentes, normalmente acordadas, pessoas independentes — são contenciosamente sindicáveis.

8. E constituindo meros actos preparatórios da liquidação e não actos prejudiciais são-no unicamente na impugnação judicial desta — princípio da impugnação unitária.

9. É, assim, sempre de indeferir liminarmente a impugnação judicial deduzida directamente contra a decisão da DGCI corretora do lucro tributável, nos termos dos artigos 51.º-A e 138.º, do CCI.

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Secção de Contencioso Tributário  
Contencioso Tributário Geral

Recurso n.º 13676, em que são recorrente Auto-Industrial, S.A. e recorrida Fazenda Pública e de que foi relator o Exmo. Conselheiro Doutor Domingos Brandão de Pinho.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto por Auto-Industrial, SA, com sede em Coimbra, do despacho de fls. 208 e segs., que indeferiu liminarmente, por ilegalidade, nos termos dos artigos 474.º, n.º 1, alínea c), do C. P. Civil e 94.º do CPCI, a impugnação judicial que aquela sociedade deduzira

à «correção que, ao abrigo do artigo 51.º-A do Código da Contribuição Industrial, a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos fez, com referência ao ano de 1986, no prejuízo fiscal apurado pela impugnante nesse ano, diminuindo-o do montante de 47456040\$00, correspondente a despesas financeiras suportadas e que não repercutiu em associadas suas».

Baseou-se a decisão recorrida, em que não é «legalmente admissível a sobreposição de um recurso contencioso com o recurso hierárquico, para se atacarem as decisões da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos a que se refere o corpo do artigo 138.º do Código da Contribuição Industrial».

É que, sendo embora sindicável o acto da Administração Fiscal praticado a coberto do poder conferido por aquele normativo, pois que é vinculado por sujeito à verificação de determinados pressupostos de facto ou requisitos legalmente definidos, a questão não é a de saber «se o contribuinte, perante tal acto de correção, tem como única via de ataque o recurso hierárquico e só depois a via contenciosa, caso em que o recurso hierárquico surgiria como condição do recurso contencioso, seria um recurso hierárquico necessário».

É que tal acto de correção surge autonomizado em relação à liquidação e dele cabia unicamente recurso hierárquico, ut. §§ 1.º e 3.º, do artigo 138.º

Todavia, continua a peça processual recorrida, tal exclusão do recurso contencioso é inconstitucional, por contrária à garantia prevista no artigo 268.º, n.º 3 da Constituição, a qual enforma «mero corolário lógico do princípio estruturante do Estado de Direito e da concretização do direito do uso da via judiciária conferida pelo artigo 20.º da Constituição».

Aquele acto de fixação da matéria colectável é, contudo, definitivo e executório, podendo, assim, ser objecto de recurso contencioso imediato para os Tribunais Tributários da 1.ª Instância.

Daí a inadmissibilidade da predita cumulação simultânea de meios impugnatórios: o recurso hierárquico e o contencioso.

«Na verdade, o conteúdo do acto de fixação da matéria colectável poderá ser diferente: o ministro pode confirmar o acto de fixação em termos diferentes: o acto administrativo pode ter conteúdo e efeitos diferentes», sendo que, da decisão daquela autoridade, cabe recurso contencioso.

O administrado tem, pois, de fazer uma opção: ou recorre directamente para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância ou recorre hierarquicamente para o ministro das Finanças e do seu despacho para o STA, a qual se impõe «não só pela razão apontada de sobreviver um acto administrativo que conforma a situação jurídica em termos diferentes como ainda pelo facto de a nossa lei — ao invés da francesa — não prever a sustação do recurso contencioso ou a dilatação do prazo para o interpor por virtude da pendência de recurso hierárquico e de não ter o juiz administrativo competência dispositiva sobre o processo contencioso».

A recorrente concluiu as suas alegações do jeito que segue:

«I — O despacho recorrido violou o disposto no n.º 3 do artigo 268.º da (Constituição da) República Portuguesa, ao não reconhecer a prevalência do mesmo sobre o disposto no § 1.º do artigo 138.º do Código da Contribuição Industrial e, portanto, ao considerar que a determinação da matéria colectável, praticada ao abrigo do disposto no artigo 51.º-A do Código da Contribuição Industrial, de que a recorrente foi objecto, por via de correcção do prejuízo fiscal por ela apurado no exercício referido na petição da impugnação em que foi proferido o despacho recorrido, é destacável para efeitos de recurso contencioso e, portanto, pode ser objecto de impugnação judicial;

II — O despacho recorrido violou o preceito do artigo 279.º, n.º 2, *in fine*,

do Código de Processo Civil, aplicável *ex-vi* a alínea c) do § único do artigo 1.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, ao não considerar que o recurso hierárquico a que foi feita referência constitui causa prejudicial relativamente à impugnação em que sobe o presente recurso, de onde a dita impugnação, tal como se requereu, deve ser suspensa até que decidido se encontre o referido recurso hierárquico;

III — O despacho recorrido violou o artigo 94.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos e, por inerência, o artigo 474.º, n.º 1, alínea c), do Código de Processo Civil, ao entender que era de indeferir liminarmente a petição da impugnação judicial em que foi proferido o referido despacho recorrido.

Deve, portanto, ser dado inteiro provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se o despacho recorrido e ordenar-se a sua substituição por outro que admita a impugnação judicial e se pronuncie sobre o pedido de suspensão da mesma, requerido nos termos e ao abrigo do disposto no artigo 279.º, n.º 2, parte final, do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 1.º, § único, alínea c), do Código de Processo das Contribuições e Impostos, seguindo-se os demais termos.»

O Exmo. magistrado do Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

«A sindicabilidade judicial do acto recorrido só é possível mediante recurso contencioso regulado nos artigos 24.º e seguintes, da LPTA, respeitada que seja a condição definida no artigo 34.º. É o que resulta da jurisprudência pacífica desta secção, citada, de resto, na sentença recorrida e pela própria recorrente.

Não obstante o exposto, a recorrente impugnou judicialmente — isto é, nos termos dos artigos 5.º e 89.º e seguintes, do CPCI — o referido acto e na pendência do recurso hierárquico necessário.

Sendo assim, ao Meritíssimo Juiz

*a quo* não restava outra alternativa senão a que tomou: indeferir liminarmente a impugnação, por ser evidente que a pretensão da recorrente não podia proceder.

Termos em que o recurso não merece provimento.»

O despacho *sub judice* deu como inteiramente assente o seguinte quadro fáctico:

«— A impugnação exerceu, durante o exercício de 1986, a actividade de comércio a retalho de veículos ligeiros e pesados e seus acessórios, encontrando-se colectada em Contribuição Industrial, pelo sistema do Grupo A.

— Em consequência do exame à escrita, realizado nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 503-D/79, de 27 de Dezembro, por banda dos Serviços da Direcção-Geral de Finanças, a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos procedeu, em 88/12/15, à correcção da matéria colectável do referido exercício de 1986, nos termos do artigo 51.º-A do Código da Contribuição Industrial, diminuindo o prejuízo fiscal do montante de 47456040\$00, correspondente a despesas financeiras suportadas pela impugnante e não repercutidas nas empresas suas associadas.

— Em 88/12/28, a impugnante foi notificada, nos termos do artigo 138.º do Código da Contribuição Industrial, dessa correcção e de que poderia recorrer no prazo de 30 dias para o ministro das Finanças.

— Em 89/01/25, a impugnante apresentou na repartição de finanças a petição de recurso hierárquico dirigido ao Senhor Ministro das Finanças, correspondente à fotocópia de fls. 111 e seguintes.

— Em 89/03/23, a impugnante apresentou a petição inicial desta impugnação judicial, nela pedindo a anulação da correcção da matéria colectável, que foi efectuada em relação ao exercício de 1986.

— Por outro lado, requereu a suspensão do processo de impugnação

até à decisão do referido recurso hierárquico.»

Vejamos, pois:

Como se referiu, o despacho recorrido indeferiu liminarmente a impugnação judicial, dada a sua inadmissibilidade legal.

É que a ora recorrente, tendo sido notificada, nos termos do artigo 138.º do Código da Contribuição Industrial, da correcção da matéria colectável, pela DGCI, quanto ao exercício de 1986, de acordo com o estabelecido no artigo 51.º-A do mesmo diploma, «diminuindo o prejuízo fiscal do montante de 47456040\$00, correspondente a despesas financeiras suportadas pela impugnante e não repercutidas nas empresas suas associadas», interpôs daquela recurso hierárquico e, posteriormente, a presente impugnação judicial.

O que, no entendimento da decisão *sub judice*, seria ilegal, pois tais meios processuais não seriam cumuláveis: o contribuinte teria de optar ou por um recurso directo para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância ou recurso hierárquico para o ministro das Finanças e, do despacho deste, recurso contencioso para o STA.

Ora, nos termos do corpo do artigo 51.º-A do dito Código, «a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos poderá efectuar as correcções que considere necessárias para a determinação do lucro tributável sempre que, em virtude das relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não a contribuição industrial, tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado em face da escrita seja diverso do que se apuraria na ausência dessas relações».

E, de acordo com o preceituado no artigo 138.º do mesmo diploma, tais decisões da DGCI, «que envolvam divergência com o critério do contribuinte, ser-lhe-ão notificadas, pela forma prevista no § 4.º do artigo 70.º,

com a indicação dos respectivos fundamentos».

Decisões de que — seu § 1.º — cabe recurso hierárquico para o ministro das Finanças, de cujo despacho — § 3.º — «não haverá recurso» (contencioso, entenda-se).

Trata-se de casos em que está em causa a chamada discricionariedade técnica ou margem de livre apreciação da Administração, em divergência com critérios do contribuinte, com base em conhecimentos da ciência ou da técnica ou aplicação de regras de certa arte ou da formulação de juízos de imediação ligados, por exemplo, à natureza eminentemente pessoal das valorações.

Aí, a sindicabilidade contenciosa é excluída já que os tribunais não estão em melhores condições do que a Administração para formular juízos próprios nessas matérias.

Tais decisões, integradas embora como actos preparatórios, no processo de liquidação, concretizam a categoria dos actos destacáveis ou prejudiciais, são daquele destacados para efeitos de impugnação contenciosa com relação aos respectivos aspectos vinculados — competência, forma, etc.

Cfr. Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, p. 243 e sgs.

Mas isso não quer dizer que tais actos possam, desde logo, sem mais, ser contenciosamente impugnáveis.

Na verdade, tal figura não é incompatível com a existência do recurso hierárquico necessário, «meio indispensável que o interessado não pode deixar de utilizar se quiser atingir a via contenciosa» — cfr. Freitas do Amaral, *Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico*, vol. 1.º, p. 170.

Aí, «a interposição do recurso hierárquico condiciona a interposição do recurso contencioso» — cfr. *cit.*, p. 186.

Tal não é contrariado pelo disposto no artigo 268.º, n.º 3, da Constituição (revisão de 1982), nos termos do qual «é garantido aos interessados recurso contencioso, com fundamento

em ilegalidade, contra quaisquer actos administrativos definitivos e executórios, independentemente da sua forma...».

É que, quando está em causa um recurso hierárquico necessário, o acto graciosamente recorrível não é verticalmente definitivo antes da decisão daquele, não representa a última palavra da Administração.

Ele visa unicamente «alcançar a decisão final de outra autoridade de cujos actos... seja permitido por lei recorrer contenciosamente. Isto é, o recurso hierárquico é necessário para se poder transformar o acto do subalterno noutro contenciosamente recorrível».

Cfr. Marcelo Caetano, *Manual*, vol. II, p. 1241.

No direito português, a necessidade do recurso hierárquico para atingir a via contenciosa constitui «a regra geral, no sentido de que os actos administrativos praticados pelos subalternos não são, em princípio, definitivos» — cfr. Freitas do Amaral, *Conceito*, p. 187.

Ora, é justamente o caso, na perspectiva referida, do dito artigo 138.º

Como é sabido, a Administração Pública organiza-se segundo um modelo de hierarquia externa, de órgãos no âmbito da pessoa colectiva pública, com vínculos intrínsecos de subordinação.

«Nesta hipótese, a hierarquia estabelece-se entre vários órgãos da Administração. E, conferindo a lei competência externa a órgãos subalternos, está criada a possibilidade do recurso hierárquico. O recurso hierárquico pressupõe a hierarquia externa: a hierarquia externa é, pois, condição do recurso hierárquico.»

«Realmente, é por haver um vínculo de subordinação, no qual o órgão subalterno possui competência dispositiva sobre certa matéria e o superior hierárquico detém poder de superintendência sobre os actos praticados pelo primeiro, que o recurso hierárquico aparece e funciona.»

«...O recurso hierárquico existe mesmo sem texto: basta haver uma organização hierárquica, com o consequente poder de superintendência, para que o particular lesado por acto de um subalterno possa apelar para que o superior exerça os seus poderes.»

Cfr. Freitas do Amaral, *Conceito*, cit., pp. 56, 71 e 72, respectivamente.

Ora, as Direcções-Gerais — Contribuições e Impostos, incluída — constituem a principal unidade dentro da categoria dos serviços executivos, «a unidade-tipo da organização dos ministérios», como «departamentos administrativos encarregados de uma função específica e determinada, ou de um conjunto de funções específicas afins».

Cfr. Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, vol. I, p. 274.

A Direcção-Geral das Contribuições e Impostos está, pois, subordinada ao ministro das Finanças: este é superior hierárquico do director-geral, de cujos actos cabe, assim, recurso hierárquico necessário, como regra, para aquele.

Aliás, o carácter necessário do recurso hierárquico previsto no artigo 138.º resulta, desde logo, da sua própria letra.

Pois, sendo o acto destacável e, assim, contenciosamente recorrível, a menção legal ao recurso hierárquico — § 1.º —, se este fosse facultativo, era não só desnecessária como despropositada.

Pois, o recurso hierárquico facultativo cabe justamente dos actos contenciosamente recorríveis — quando praticados por subalterno, como é óbvio — cfr. Freitas do Amaral, *Conceito*, cit., p. 170.

Não tem qualquer sentido afirmar expressamente a existência de um recurso hierárquico, como facultativo, uma cadeia hierárquica, em relação a um acto do subalterno de que, por destacável ou prejudicial, cabe, desde logo, directamente, recurso contencioso.

Como igualmente desnecessária

seria a referência do § 3.º à impossibilidade do recurso contencioso.

Pois, sendo o recurso hierárquico facultativo, da sua decisão não cabe, em princípio, recurso contencioso já que tais decisões constituem, em regra, meros actos confirmativos, não sujeitos a impugnação contenciosa, uma vez que — actos secundários que são — não definem qualquer situação jurídica, justamente definida pelo acto primário: proferidos no mesmo condicionalismo legal e fáctico, têm os mesmos efeitos deste, nada acrescentam ou tiram ao seu conteúdo, nada inovam na ordem jurídica.

Cfr. o Acórdão deste Tribunal, de 28/4/88 in *Acs. Douts. 320-21*, p. 1053.

Assim, aquele § 1.º só se compreende como afirmando a existência de um recurso hierárquico necessário e indispensável, portanto, para abertura da via contenciosa.

E tanto assim é, que não há qualquer limitação ao poder cognoscitivo do ministro das Finanças, no recurso gracioso interposto do acto da Direcção-Geral, uma vez que a lei a não prevê. Aquele conhece amplamente sobre toda a matéria em causa, podendo ordenar aos serviços todas as diligências que entenda convenientes à correcta apreciação do caso.

Trata-se, assim, de um recurso hierárquico necessário do tipo «re-exame», envolvendo um *novum iudicium*, pois que nele se apreciam todas as questões decididas pelo órgão *a quo*, que não só o acto graciosamente recorrido.

À autoridade *ad quem* — o ministro das Finanças — compete, pois, pronunciar-se sobre a melhor solução a dar ao assunto a resolver, à predita correcção ou fixação, conhecendo inclusivamente de novas provas ou de novos factos; não se limita a decidir da correcção ou incorrecção do acto impugnado.

E, assim, em caso de provimento do recurso, profere naturalmente uma decisão de substituição, pois que decide de novo a questão; não se limita a

eliminar do ordenamento jurídico o acto correctivo da Direcção-Geral.

Ou seja: no artigo 138.º, o subalterno — o director-geral — exerce uma competência separada, «um certo conjunto de poderes que lhe ficam a pertencer como competência própria e lhe permitem praticar actos administrativos executórios» — cfr. Freitas do Amaral, *Conceito*, p. 273.

Pelo que dos actos praticados pelo subalterno não cabe recurso contencioso mas hierárquico necessário.

Cfr., ainda, o Acórdão deste Tribunal de 30 de Outubro in *Acs. Douts. 358-1108*.

Não se trata, pois, do exercício, pelo subalterno, de uma competência reservada — cfr. *cit.*, p. 275 —, em que os seus actos são logo passíveis de recurso contencioso e em que o recurso hierárquico é facultativo.

Como se disse, seria então inútil a referência legal expressa ao recurso hierárquico — § 1.º — que, como facultativo, cabe sempre em tais casos — e que, da decisão nele proferida, não cabia recurso contencioso — § 3.º — pois que ela constitui um mero acto confirmativo, em geral.

O exposto colhe, aliás, confortável apoio no § 4.º do dito artigo 138.º, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 128.º, de 23/4, nos termos do qual «a interposição do recurso (gracioso) não prejudica a liquidação imediata da Contribuição Industrial que se mostrar devida em relação ao lucro tributável não influenciado pelo recurso, procedendo-se, ulteriormente, se for caso disso, à competente liquidação adicional».

Assim, o lucro tributável influenciado pela impugnação graciosa não entra na liquidação, ficando a sua fixação dependente da decisão ministerial.

O que só tem sentido tendo o recurso hierárquico efeito devolutivo, o que justamente acontece nos casos de competência separada, em que o recurso, como se disse, é necessário e do tipo re-exame.

judicial, nos termos do CPCI ou do CPT, pois, consoante os casos, ou elas constituem actos destacáveis, sendo então susceptíveis de recurso hierárquico necessário para o ministro das Finanças e posterior recurso contencioso da decisão deste para a 2.ª Secção do STA — artigo 138.º do CCI —, ou meros actos preparatórios, como tal inimpugnáveis *a se*, mas podendo ser postos em causa na impugnação judicial da liquidação — artigo 136.º

Ora, tendo a ora recorrente deduzido directamente impugnação judicial à decisão da DGCI, ela improcede necessariamente por inadmissibilidade legal — artigo 474.º, n.º 1, alínea c), do CPC e 94.º do CPCI.

Do que recorre não ser possível a pretendida suspensão da instância, na presente impugnação, nos termos do artigo 270.º, n.º 2, *in fine* daquele primeiro diploma legal.

Efectivamente, não só aquele meio processual impugnatório é inadmissível, como o predito recurso hierárquico tem natureza necessária, que não facultativa.

A inadmissibilidade legal da impugnação judicial directa contra as decisões da DGCI referidas no dito artigo 138.º constitui, aliás, jurisprudência deste tribunal — cfr. os acórdãos de 16/11/88 e 13/10/89 *in Recs.* respectivamente, n.ºs 5622 e 10431.

Termos em que se acorda, com a presente fundamentação, em negar provimento ao recurso jurisdicional, confirmando-se o despacho recorrido.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 60 por cento.

Lisboa, 4 de Dezembro de 1991

*Domingos Brandão de Pinho* (Relator) — *João José Coelho Dias* — *Júlio Ferreira Tormenta*. Fui presente, *António José Ribeiro da Cunha*.

#### ANOTAÇÃO

A Auto-industrial S.A. interpôs uma acção contenciosa do despacho

que indeferiu liminarmente, por ilegalidade, nos termos dos arts.º 474.º n.º 1 do Código do Processo Civil e 94.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, a impugnação judicial que a sociedade deduzira contra a correcção do lucro tributável efectuada pela Administração nos termos do art.º 51.º-A do Código da Contribuição Industrial.

As questões a resolver, neste processo, são as seguintes:

a) O acto de correcção do lucro tributável é um acto prejudicial, definitivo (como defende a primeira instância) ou um acto não definitivo sendo por isso condição da sua definitividade o recurso hierárquico (como defende o STA)?

b) O recurso hierárquico previsto no art.º 138.º do Código da Contribuição Industrial será, pois, um recurso facultativo ou necessário?

c) É admissível a cumulação do recurso hierárquico com o processo de impugnação, ou terá o contribuinte de aguardar pela decisão ministerial par recorrer contenciosamente? Mesmo considerando a facultatividade do recurso hierárquico, pode defender-se que uma vez que o contribuinte optou por essa via terá de aguardar por essa decisão, podendo só posteriormente deduzir acção contenciosa?

1. Quer o tribunal da 1ª instância, quer o STA, consideraram que não é admissível a sobreposição de uma acção contenciosa com um recurso hierárquico, mas invocando fundamentos diversos.

O tribunal de 1ª instância considerou o acto de correcção um acto definitivo e executório, e vinculado, daí considerar ser possível a interposição imediata do processo

de impugnação para os tribunais de primeira instância. O art.º 138.º, parágrafos 1.º e 3.º, ao prever apenas a existência de recurso hierárquico, é inconstitucional<sup>1</sup>.

Considera ainda que o contribuinte tem de fazer uma opção: ou recorrer hierarquicamente para o Ministro das Finanças e do seu despacho para o STA (cf. art.º 52.º, c) ETAF) ou directamente para o tribunal de primeira instância<sup>2</sup>. O recurso hierárquico seria pois facultativo.

2. O STA, contudo, considera tratar-se de um recurso necessário. Ao defender que as decisões tomadas ao abrigo do art.º 51-A constituem actos preparatórios, eventualmente destacáveis<sup>3</sup>, considera a compatibilidade da natureza jurídica desses actos com o regime do recurso hierárquico necessário, pressuposto do recurso contencioso<sup>4</sup>. Com efeito, antes da decisão do superior hierárquico, o acto graciosamente recorrível não seria verticalmente definitivo, não representaria a última palavra da Administração<sup>5</sup>.

O STA não tem pois em conta o significado dos actos prejudiciais, que como autónomos têm carácter de definitividade e podem ser impugnados. E ao mesmo tempo vem lembrar que, de facto, a figura do recurso hierárquico (com carácter facultativo) é de alguma forma desnecessária como meio de garantia dos direitos do contribuinte. O que não deixa de ser verdade.

Mas, deixando essa questão de parte, interessa salientar que a previsão do recurso hierárquico, e a sua eventual «necessidade» (parágrafo 1.º do art.º 138.º) não poderiam estar relacionados com a não definitividade do acto, mas antes com

o facto de se pretender que esse constitua o único meio de defesa garantido ao contribuinte (cf. n.º 3 do mesmo artigo). Neste sentido decidiu o acórdão do STA de 7 de Outubro de 1987 e a segunda secção do Tribunal Constitucional (acórdão 114/89, processo 329/87) através da fiscalização concreta da constitucionalidade desse n.º 1 do art.º 138.º CCI.

Mas, insista-se, os actos tributários, i.e. quando autónomos (prejudiciais ou de liquidação), são actos definitivos (art.º 3.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos e art.º 18.º do Código de Processo Tributário). E não lhes pode ser transposto automaticamente o regime dos outros actos administrativos (ao contrário do que se pretende no acórdão).

O recurso hierárquico não será pois, neste caso, necessário.

Nem se venha dizer que nos casos de discricionariedade técnica (quais?: e os actos tributários são vinculados!) abrangidos no art.º 51-A CCI cabe recurso hierárquico necessário para o Ministro das Finanças e só posteriormente, da decisão deste, recurso contencioso para o STA, por força da Constituição, art.º 268.º, n.º 3 (revisão de 1982).

O Tribunal admite mesmo que na questão em análise está em causa o preenchimento de conceitos indeterminados, caso em que não há liberdade de apreciação ou de escolha alternativa. O objectivo, considera ainda o Tribunal, é a determinação do lucro real dos contribuintes.

Nesta situação de «rigorosa vinculação legal» não seria aplicável nem a notificação nem o regime do art.º 138.º que respeitaria apenas as hipóteses da predita discricionariedade técnica. Mas afinal o STA

indefere liminarmente a impugnação judicial directa da decisão da DGCI, nos termos dos art.ºs 51-A e 138 CCI?

3 — Quanto à «necessidade do recurso hierárquico»: os actos tributários praticados por autoridade competente em razão da matéria (art.º 3.º CPCI e art.º 18.º CPT) são definitivos. E os actos prejudiciais são considerados pela doutrina e pela própria jurisprudência, como se disse, actos definitivos, porque autónomos e portanto susceptíveis de impugnação directa. Os actos prejudiciais, no Direito Fiscal, vêm resolver uma questão que condiciona o «an» e o «quantum» do imposto: o conteúdo do acto tributário<sup>6</sup>. A questão condicionante ou prejudicial tem de se referir sempre à obrigação de imposto mesmo que respeite ao elemento quantitativo e tem de ser objecto de acto expresso e autónomo<sup>7</sup>. É o caso das correcções efectuadas aos valores declarados pelos contribuinte, como na situação do art.º 51.º-A CCI.

A competência para a apreciação da questão tem de caber a um órgão diferente do que praticou o acto tributário, mesmo que esteja integrado na estrutura hierárquica.

A questão prejudicial deve ser resolvida como um acto autónomo sendo os actos prejudiciais susceptíveis de impugnação independente da do acto prejudicado<sup>8</sup>. Alberto Xavier cita como exemplo o art.º 138.º, a propósito da competência para a sua apreciação. De onde decorre necessariamente que considera que os actos praticados ao abrigo do art.º 51.º-A, mencionado no n.º 1 do art.º 138.º CCI, são actos prejudiciais<sup>9</sup>.

A exigência do recurso hierárquico, prevista no parágrafo 1.º

do Código da Contribuição Industrial, tem de ser entendida conjuntamente com o parágrafo 3.º: o recurso hierárquico seria necessário porque se precludia a possibilidade de impugnação judicial.

Aliás o Tribunal Constitucional considerou no referido acórdão 114/89, aliás citado neste acórdão em análise, a inconstitucionalidade do para 1.º, entendido conjugadamente com o parágrafo 3.º.

Portanto, o art.º 138.º, CCI, não pode ser entendido como fazendo parte do regime excepcional previsto pelo novo Código de Processo Tributário em que o recurso hierárquico facultativo constitui regra, mas se ressalva o previsto em contrário por leis tributárias (art.ºs 91.º e 92.º).

4 — No que diz respeito à questão da cumulação de processo hierárquico e contencioso: actualmente, o Código de Processo Tributário admite a cumulação dos dois processos (art.º 92.º, n.º 2). No entanto, não é admitido recurso hierárquico da decisão que fixa a matéria tributável, com fundamento em errónea quantificação por métodos indiciários. Dessa decisão cabe reclamação para a comissão de revisão (art.º 84.º, n.º 1, CPT) e só depois de esgotados os meios gratuitos pode o acto ser impugnado (art.º 84.º, n.º 3, e 155.º, n.º 6).

No Código de Processo das Contribuições e Impostos previa-se, a propósito da reclamação ordinária, a insusceptibilidade de recurso hierárquico (art.º 83.º) e em caso de reclamação extraordinária este era admitido (art.º 88.º).

As disposições especiais do Código da Contribuição Industrial, poderiam nesse caso impedir a cumulação dos dois processos?

O parágrafo 1.º ao exigir o recurso hierárquico, precludiria a interposição simultânea? Como estão relacionadas as duas questões?

5 — Vejamos: o número 2 do art.º 92.º CPT admite, como se referiu, a simultaneidade do recurso hierárquico e do processo contencioso como regra geral. Ao garantir a possibilidade de recurso contencioso da decisão sobre o recurso hierárquico, prevê-se a possibilidade de já ter sido interposta impugnação judicial, caso em que não faz obviamente sentido deduzir nova acção judicial. Mas ao admitir-se como regra a existência de cumulação dos processos, nada se diz sobre os casos em que essa simultaneidade não é admitida.

5.1. Ora, os arts.º 112.º do CIRC e 132.º do CIRS vêm prever uma situação semelhante à prevista no art.º 138.º do Código da Contribuição Industrial: no caso de correcção pela Administração com reflexos na determinação do lucro tributável, o contribuinte pode, no prazo de trinta dias, interpor recurso hierárquico para o Ministro das Finanças e da decisão deste para os tribunais.

Esse recurso hierárquico é facultativo (n.º 2 do art.º 112.º CIRC).

Mas no n.º 5 do mesmo art.º 112.º CIRC, prevê-se, expressamente, a impossibilidade de cumulação de recurso hierárquico com a reclamação e a impugnação. Como se vê a impossibilidade de cumulação de processos não está dependente da existência do carácter necessário do recurso hierárquico.

Como conjugar os regimes do

Código de Processo Tributário com os Códigos do IRS e do IRC?

Como se sabe, norma especial não revoga norma geral a não ser em caso de inequívoca intenção do legislador nesse sentido (art.º 7.º n.º 3 Código Civil), pelo que prevalece a impossibilidade de impugnação simultânea<sup>10</sup>.

5.2. É admissível que seja este caso quanto ao mencionado art.º 138.º CCI, pela semelhança de situações?

É evidente que ao se pretender atribuir exclusividade ao recurso hierárquico, o artigo em causa não regula esta situação. Assim, e em jeito de conclusão:

— Quanto ao recurso previsto no art.º 138.º, reveste carácter facultativo, no sentido de que se trata de um acto definitivo que pode ser imediatamente impugnado; porque o acto de correcção da matéria tributável condiciona o próprio acto tributável e é portanto autonomamente impugnável. Daí que, qualquer eventual recurso hierárquico não pode ser qualificado como necessário (fim do ponto IV do acórdão do Tribunal Constitucional): como defende o tribunal de primeira instância neste caso, o STA no acórdão de 7/10/87 e o Tribunal Constitucional.

— E também não nos parece que caía no âmbito das excepções previstas no Código de Processo Tributário (art.º 92.º, n.º 1). Porque o seu carácter de «necessidade» só se justificava se não se admitisse o processo de impugnação (cf. art.º 138.º para 3.º, norma claramente inconstitucional).

— Com efeito, o parágrafo 1 do art.º 138.º CCI não pode ser interpretado autonomamente mas sim em conjugação com o n.º 3, como já o entendeu o STA no processo citado bem como o Tribunal Constitucional nesse caso concreto.

Ou seja, o parágrafo 1 não pretendia excluir a impugnação judicial simultânea, mas vedar a própria impugnação judicial perante os tribunais tributários das decisões da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos tomadas no âmbito do art.º 51.º-A do CCI.

— Se se interpretar desta forma o referido preceito, se se considerar a sua inconstitucionalidade, defende-se a possibilidade de cumulação de processos, uma vez que essa é a regra do novo Código de Processo Tributário.

*Ana Paula Dourado*

<sup>1</sup> Folha 3 do acórdão.

<sup>2</sup> Folha 4 do acórdão.

<sup>3</sup> Folha 7 do acórdão.

<sup>4</sup> Idem.

<sup>5</sup> Folha 8 do acórdão.

<sup>6</sup> Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, 1972, p. 243.

<sup>7</sup> Idem, p.246.

<sup>8</sup> Idem, p.257.

<sup>9</sup> Idem, p.258.

<sup>10</sup> Por outro lado, parece que o art.º 112.º CIRC ao determinar que a via a seguir é a do recurso hierárquico ou a da reclamação ou impugnação da liquidação (cf. 111.º CIRC), afasta estes casos do controlo das comissões (art.º 84.º CPT) Neste sentido, A. Lima Guerreiro e J. Silvério Mateus, *Código do Processo Tributário, Comentado*, Lisboa, 1991, pp. 114 e 115.