

O prazo para exercício do direito à restituição de emolumentos notariais indevidamente cobrados (comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31 de Outubro de 2001, Proc. n.º 26392)

André Salgado de Matos*
João Taborda da Gama**

Supremo Tribunal Administrativo
Secção de contencioso tributário
Proc. n.º 26392
Relator: Conselheiro Benjamim Rodrigues
Acórdão de 31/10/2001

ASSUNTO: Emolumentos notariais. Inconstitucionalidade. Efeitos. Directiva comunitária. Prazo de impugnação judicial.

SUMÁRIO:

1. A eventual inconstitucionalidade da lei ao abrigo da qual os emolumentos notariais foram liquidados, em virtude destes terem eventualmente a natureza de impostos e daquela lei não haver sido emitida pela Assembleia da República ou pelo Governo sob autorização da mesma, não gera a nulidade do acto de liquidação mas apenas a sua invalidade atípica.

2. Essa invalidade carece de ser alegada, em processo de impugnação judicial, dentro do prazo de 90 dias a contar do seu pagamento ou, não tendo este ocorrido, até à altura em que, sendo-lhe os emolumentos exigidos em processo de cobrança coerciva, o contribuinte pode deduzir oposição ou discutir, aí, a legalidade abstracta da liquidação da dívida exequenda.

3. O comando estabelecido numa Directiva Comunitária é directamente invocável pelos particulares quando ele esteja formulado em termos precisos e incondicionais, se destine a criar-lhe direitos e tenha passado o prazo da sua transposição para o direito nacional, tendo em tal caso preferência de aplicação sobre o direito interno, nos próprios termos do direito nacional constante do art. 8.º, n.º 3 da CRP.

4. Não o prescrevendo o direito comunitário, o prazo de caducidade do direito de liquidação dos emolumentos notariais com fundamento na violação do direito comunitário é regulado pelo direito nacional.

5. O estabelecimento do prazo de caducidade do direito de impugnação dos emolumentos notariais em 90 dias, no caso de ter acontecido o seu pagamento, respeita quer o princípio de equivalência com o direito interno quer o princípio da efectividade à tutela judicial.

* Mestre em Ciências Jurídico-Políticas. Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa. A. M. Pereira, Sáragga Leal, Oliveira Martins, Júdice e Associados.

** Assistente-estagiário da Faculdade de Direito de Lisboa. Miguel Galvão Teles, João Soares da Silva e Associados.

Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública
Recorrida: Sopol – Sociedade Geral de Construções e Obras Públicas, S.A.
Relator: Juíz-Conselheiro Benjamim Rodrigues
Acordam, em conferência, nesta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A – O relatório

1. O Ministério Público e a Fazenda Pública, dizendo-se inconformados com a sentença do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa, de 26/3/2001, a qual, julgando procedente a impugnação judicial que foi deduzida pela Sopol – Sociedade Geral de Construções e Obras Públicas, S.A., identificada com os demais sinais dos autos, anulou o acto de liquidação dos emolumentos notariais, do montante de 2.808.500\$00, pagos pela celebração de uma escritura pública de redução e aumento de capital e conseqüente alteração parcial do pacto social, dela recorrem para esta formação judicial, pedindo a sua revogação, com as legais conseqüências.

2. Nas suas alegações, o recorrente Ministério Público controverte o decidido sob fundamento de que, em síntese, o vício de inconstitucionalidade de que possa padecer a lei em aplicação da qual os emolumentos foram liquidados apenas gera a anulabilidade do acto e não a sua nulidade, pelo que, ao contrário do entendido na sentença recorrida, havia caducado o direito de impugnar os emolumentos em virtude da impugnação haver sido interposta fora do prazo estabelecido no art. 102.º do CPPT, de 90 dias.

3. Também a recorrente Fazenda Pública refuta a decisão recorrida, em resumo, com base no mesmo fundamento e, ainda, no que não são devidos, ao contrário do sentenciado, os juros indemnizatórios cujo pagamento foi reconhecido à impugnante, dado que, de acordo como art. 43.º, n.º 1 da LGT, era indispensável que o erro na liquidação da dívida tributária pudesse ser imputado aos serviços e isso não acontece em virtude destes se terem limitado à aplicação dos normativos vigentes.

4. A recorrida contra-alegou defendendo o julgado. Nessa perspectiva argumenta que o vício de inconstitucionalidade de que padece a lei ao abrigo da qual os emolumentos impugnados foram liquidados, consubstanciada na violação do n.º 3 do art. 103.º da CRP, por os mesmos terem a natureza de impostos e não de taxas, gera a nulidade do acto de liquidação e que esta pode ser arguida a todo o tempo nos termos do art. 102.º, n.º 3 do CPPT. Mais sustenta que a liquidação dos emolumentos afronta o art. 10.º da Directiva Comunitária 69/335/CEE e que essa violação pode ser directamente invocada pelos particulares e que o direito comunitário obsta à invocação por parte das autoridades competentes de normas processuais nacionais relativas a prazos no âmbito de um pedido efectuado perante os órgãos jurisdicionais nacionais enquanto esse Estado-membro não tiver transposto correctamente as disposições dessa Directiva para a sua ordem jurídica interna, caindo nesta

situação a alegação de caducidade do direito de impugnar feita pela Fazenda Pública. Com os vistos dos senhores juizes adjuntos cumpre decidir.

B – A fundamentação

5. As questões decidendas

São duas as questões trazidas para decisão deste Supremo Tribunal. A primeira é a de saber se o direito de impugnação do acto de liquidação dos emolumentos notariais pagos pela ora recorrida já havia caducado à data da interposição do processo de impugnação; a segunda é de saber se, anulado o acto de liquidação de tais emolumentos, são devidos juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º n.º 1 da LGT, quando o acto tenha resultado da aplicação pela administração fiscal de uma norma que o tribunal veio a considerar inconstitucional.

6. A matéria de facto

Por não vir impugnada, nem haver lugar à sua alteração remete-se, ao abrigo do n.º 6 do art. 713.º do CPC (ex vi dos arts. 749.º e 762.º do CPC), a fixação da matéria de facto para os termos em que a mesma foi decidida pela sentença da 1.ª instância.

7. O mérito do recurso.

7.1. Dado que a resposta a dar à primeira questão acima enunciada poderá logicamente prejudicar a necessidade de abordar a segunda, por ela se começa o conhecimento do mérito do recurso.

A sentença recorrida decidiu que a impugnação deduzida era tempestiva por haver entendido que a liquidação efectuada com base em normas inconstitucionais é nula, e não apenas anulável, pelo que o direito da sua impugnação poderia ser exercido a todo o tempo, nos termos do art. 134.º do CPA. Para assim concluir, o tribunal recorrido raciocina nestes termos: “declarando o tribunal essa inconstitucionalidade, o acto deixa de ter base legal, gerando essa inconstitucionalidade nulidade”.

Mas a conclusão tirada corresponde a uma asserção acrítica: nada, aí, se diz porque é a inconstitucionalidade há-de gerar obrigatoriamente, segundo a perspectiva da sentença, a nulidade do acto de liquidação.

Este Supremo Tribunal concorda com a afirmação de que a inconstitucionalidade gera a nulidade absoluta, mas apenas quando referida à norma que se diz estar afectada desse vício e à inconstitucionalidade material.

Repetindo o que ensina J. J. Gomes Canotilho¹, «remontando aos postulados positivistas da unidade da ordem jurídica e da ausência de contradições do ordenamento jurídico e pressupondo, mais ou menos explicitamente, uma teoria gradualista das fontes de direito, a regra da nulidade *ipso jure* é uma dedução perfeitamente lógica: as leis inconstitucionais são

¹ *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 4.ª edição, pág. 914.

nulas de pleno direito porque, desde o início, violam a norma ou normas hierarquicamente superiores da constituição. Nesta perspectiva, a nulidade *ipso jure* das leis é, no fundo, uma concretização do princípio da hierarquia das normas (*lex superior derogat legi inferiori*). Mas mais adiante o insigne Professor adverte que «a dedução da nulidade absoluta a partir apenas dos princípios teóricos da unidade e da não contradição do ordenamento jurídico, bem como do princípio da hierarquia das fontes de direito, implicaria a focalização do problema em termos de mera jurisprudência de conceitos sem nos revelar o fim político-constitucional concreto que estava por detrás desta doutrina»² e que «inconstitucionalidade e nulidade não são conceitos idênticos; a nulidade é um resultado da inconstitucionalidade, isto é, corresponde a uma reacção de ordem jurídica contra a violação das normas constitucionais; a nulidade não é uma consequência lógica e necessária da inconstitucionalidade, pois, tal como na doutrina civilística a ilicitude de um acto pode conduzir à nulidade ou anulabilidade, e na doutrina administrativa a ilegalidade é susceptível de ter como reacção desfavorável a nulidade ou anulabilidade, também a inconstitucionalidade é susceptível de várias sanções, diversamente configuradas pelo ordenamento jurídico»³.

Ora, as sanções que a nossa Constituição prevê são, como o mesmo mestre doutrina, a inexistência (para os casos de falta de certos requisitos de actos normativos, como a promulgação, a assinatura e a referenda (arts. 137.º e 140.º, n.º 2); a nulidade (nulidade absoluta ou acto totalmente improdutivo), como «reacção ou sanção típica da ordem constitucional portuguesa contra a inconstitucionalidade dos actos normativos que não preenche os requisitos materiais, formais, orgânicos ou procedimentais estabelecidos pela Constituição» para a qual aponta claramente o art. 282.º n.ºs 1 e 2; a ineficácia, quando os actos normativos reúnem todos os requisitos exigidos para a sua perfeição (= validade), faltando-lhes, porém, elementos necessários à eficácia (ex.: publicação)” e, excepcionalmente, a irregularidade que «não afecta nem a validade nem a eficácia do acto normativo inconstitucional (é o que se passa com a inconstitucionalidade orgânica ou formal de tratados internacionais regularmente ratificados, desde que a inconstitucionalidade não resulte da violação de disposição fundamental (cfr. art. 277.º, n.º 2)»⁴.

Não prevendo a nossa Constituição uma sanção específica para a violação das suas normas que obrigam a que os impostos sejam apenas criados por lei da Assembleia da República ou decreto-lei do Governo emitido a coberto de autorização legislativa parlamentar [arts. 103.º n.º 2 e 165.º n.º 1 al. i)], hipótese a que se subsumirá a cobrança dos emolumentos notariais a coberto da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pelo DL n.º 397/83, de 21/11, se entendidos os mesmos como tendo a natureza de impostos, a reacção da Ordem Jurídica Constitucional é, pois, a da sua nulidade.

Mas nulidade – precise-se – das normas que afrontam a Constituição. Questão absolutamente diferente é a da determinação dos efeitos jurídicos que

² A. e op. cit., pág. 915.

³ A. e op. cit., pág. 915.

⁴ A. e op. cit., págs. 919-923.

resultam da aplicação de norma inconstitucional. Uma coisa é o sancionamento da norma inconstitucional com o estigma da sua total improdutividade enquanto norma jurídica, o que vale por dizer que essa norma não é constitucionalmente adequada para estabelecer comandos juridicamente vinculantes, outra coisa diferente é o sancionamento que a ordem jurídica pode estabelecer para a aplicação de comandos constitucionalmente desconsiderados enquanto comandos jurídicos. A questão do sancionamento dos actos praticados a descoberto de lei juridicamente válida, por inexistir, pura e simplesmente, a lei aplicada ou por a mesma ser nula constitucionalmente, e dos actos praticados contra uma lei válida juridicamente, corresponde a uma outra dimensão de sancionamento da ordem jurídica. A opção por uma ou por outra das diversas sanções jurídicas possíveis é, essencialmente, uma tarefa do legislador ordinário, conquanto tal actividade normativo-constitutiva deva ser exercida dentro dos parâmetros constitucionalmente estabelecidos, com especial relevo para os que dizem respeito a restrições aos direitos, liberdades e garantias constitucionalmente asseguradas que estão sujeitas pelo art. 18.º n.ºs 2 e 3 da CRP a apertados limites materiais e formais. A sanção da nulidade cominada na al. d) do n.º 2 do art. 133.º do Código de Procedimento Administrativo encontra a sua essencial razão de ser na especial protecção que é dispensada a tais direitos por aquele preceito constitucional. E, tal como se passa relativamente à violação da Constituição, também aqui o sancionamento da ordem jurídica não tem que se conter dentro dos parâmetros de uma jurisprudência dos conceitos, mas antes ser o resultado da axiologia que o legislador entenda dever prosseguir. Dentro desta perspectiva, há, desde logo, que notar que, por via de regra, a sanção correspondente à aplicação de uma lei nula, ou desconsiderada constitucionalmente como lei válida e eficaz, não difere da daquelas hipóteses em que o intérprete erradamente aplica um sentido que a lei não comporta, salvo quando se verifique a situação prevista. Em qualquer dos casos está-se perante uma inexistência do comando que erradamente se teve como existente e válido.

No domínio do direito administrativo, a sanção regra para os actos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis é a da anulabilidade, de acordo com o disposto no art. 135.º do CPA. E isso porque o legislador entendeu que uma tal sanção jurídica salvaguardava suficientemente os interesses postos em causa com a violação de tais normas e princípios jurídicos. O estigma da nulidade foi reservado apenas para as hipóteses por ele consideradas como reclamantes de uma censura ou sancionamento mais grave por parte da ordem jurídica, em função do tipo de interesses jurídicos ofendidos, assumindo-se, nesta perspectiva, como uma sanção jurídica especial. E tal só acontece quando falta qualquer dos elementos essenciais do acto administrativo ou quando é essa a forma de invalidade que é cominada expressamente pela lei, conforme se decreta no art. 133.º, n.º 1 do mesmo CPA, estando enunciados no seu n.º 2, a título de mero exemplo, hipóteses em que os actos administrativos são, desde logo, sancionados pela lei com o “castigo” da nulidade.

Ora, o acto de liquidação dos emolumentos é, como está doutrinariamente adquirido, um acto de natureza administrativo-tributária enquanto acto de aplicação de normas de direito público tributário por um órgão da administração do Estado.

Assim sendo, a regra de invalidade, para o caso desse acto ser praticado com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis, mesmo se de natureza constitucional, é a da anulabilidade. Consequentemente, ou seja, de acordo com o estabelecido para esta forma de invalidade, ela carecerá de ser arguida pelos interessados e a sua impugnação está sujeita a prazos de preclusão judicial. Mas a lei pode estabelecer diferenciações e, dentro delas, afastar-se até do regime jurídico típico da nulidade ou da anulabilidade, segundo a principiologia valorativa que entenda dispensar à protecção dos interesses jurídicos violados. É o que se passa quando o acto de liquidação resulta da aplicação de uma lei que ofende o princípio de legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República ou decreto-lei emitido pelo Governo a coberto de autorização legislativa do Parlamento, consagrado nos arts. 103.º n.º 2 e 165.º n.º 2, al. i) da CRP.

No art. 103.º n.º 3 (versão de 1997) a Constituição estabelece que «ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei».

Estamos perante a concessão de uma garantia fundamental que vai buscar a sua fundamental razão de ser ao princípio da auto-tributação consentida, cuja consagração se perde na bruma dos tempos, mas que representou uma importantíssima conquista dos administrados na sua luta contra a imposição de injustas cargas tributárias. A Constituição confere, ali, um direito de resistência jurídica. Mas um direito de resistir juridicamente ao pagamento. A ser assim, o que essa garantia demanda é que o contribuinte possa opor ao credor tributário até, pelo menos, ao momento em que lhe esteja a ser exigido o pagamento coercivo, a inconstitucionalidade da lei ao abrigo da qual a prestação pecuniária foi liquidada. E como estamos no domínio de obrigações jurídicas pecuniárias, essa oposição não pode deixar também de ser efectivada apenas segundo modos ou meios jurídicos. Desde que o contribuinte possa impugnar judicialmente a exigência de pagamento até, pelo menos, ao momento em que esse pagamento ocorra, ainda que em sede coerciva, sai inteiramente satisfeita a garantia de resistência ao pagamento dos impostos. E tal é o que acontece na nossa lei positiva. O contribuinte poderá impugnar judicialmente a liquidação do imposto resultante da aplicação de leis inconstitucionais dentro dos prazos estabelecidos no art. 102.º do CPPT, mesmo que o pague dentro dos prazos de cobrança voluntária⁵. Mas, caso não o tenha pago voluntariamente, o contribuinte poderá, ainda, opor-se à exigência desse cumprimento no momento em que ele lhe vier a ser feito coactivamente, nos termos da al. a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT⁶. Quer dizer, até que não haja pagamento do imposto, a qualquer título, o contribuinte tem sempre a

⁵ Correspondente ao art. 123.º do anterior CPT.

⁶ Correspondente à al. a) do n.º 1 do art. 286.º do CPT.

possibilidade de opor a garantia de resistência jurídica da inconstitucionalidade da exigência da sua cobrança.

Estamos, pois – diríamos –, perante um regime específico de invalidade que comunga de aspectos próprios da figura da nulidade e da figura da anulabilidade: de anulabilidade, porque enquanto direito de resistir juridicamente, ele demanda a formulação do pedido de ilegalidade da liquidação/cobrança perante o tribunal, a pretexto da inconstitucionalidade da exigência pecuniária; de anulabilidade, ainda, porque está sujeito momentos de preclusão jurídica; mas de nulidade, porque os tribunais, como é jurisprudência uniforme do nosso Tribunal Constitucional⁷, poderão conhecer oficiosamente de toda e qualquer inconstitucionalidade de que padeça a norma de cuja aplicação resultou o acto tributário e não só da inconstitucionalidade resultante da violação das normas ou princípios constitucionais que hajam sido alegados, podendo essa inconstitucionalidade ser, ainda, alegada em qualquer momento juridicamente relevante do processo, anterior à decisão do tribunal, mesmo que em recurso⁸; e numa aproximação, ainda, à figura da nulidade, porque a preclusão, em caso de não pagamento do imposto, não está estabelecida em função de um prazo temporal certo ou pré-definido, mas de um evento temporal incerto quanto ao quando (*incertus quando*) (havendo aqui como que uma cognoscibilidade a todo o tempo até acontecer esse momento em altura previamente não inteiramente determinável).

7.2. Deste modo, e mesmo a admitir-se que os emolumentos notariais que estão aqui em causa têm a natureza de impostos, nunca se poderá sufragar a conclusão que tirou a sentença recorrida, da impugnabilidade da liquidação a todo o tempo.

Tendo a impugnante procedido ao pagamento voluntário do tributo, a sua reacção contra a exacção tributária teria, de acordo com a doutrina que vem de ser expandida, de ser exercida dentro do prazo estabelecido no n.º 1 do art. 102.º do CPPT.

E porque, segundo o probatório os emolumentos foram liquidados (n.ºs 1 a 4 da parte II da sentença) e pagos (n.º 5 da mesma parte) em 28 de Outubro de 1998, o direito de impugnar caducou em 26 de Janeiro de 1999 (terça-feira). Ora, a petição apenas foi apresentada em 17 de Março de 2000. O direito de impugnação já estava então extinto. Consequentemente a interposição da impugnação é patentemente ilegal à face do nosso direito interno.

Segundo esta óptica, os recursos do MP e da Fazenda Pública merecem, pois, provimento.

7.3. Mas a recorrida argumenta que o direito comunitário obsta à invocação, por parte das autoridades nacionais, da norma relativa ao prazo de

⁷ Cfr., a título de simples exemplo, os acórdãos n.ºs 119/98 e 224/98, respectivamente, de 5/2/98 e de 4/3/98, publicados, também respectivamente, no DR, II Série, de 18/5/98 e de 21/11/98.

⁸ Cfr. quanto a esta asserção o acórdão do TC n.º 637/99, de 23/11/1999, publicado no DR II Série, de 22/3/2000, e os acórdãos nele citados e, entre outros, o acórdão deste STA, de 17/6/98, proferido no proc. n.º 22 421.

preclusão do direito de impugnar, no âmbito do pedido do particular feito perante os órgãos jurisdicionais nacionais, enquanto o Estado-membro não tiver transposto correctamente as disposições dessa Directiva para a sua ordem jurídica interna, o que até hoje ainda não sucedeu, ou, no mínimo, até ao momento em que é razoável exigir a um particular que conheça o efeito directo do art. 10.º da Directiva 69/335/CEE, o que aconteceu apenas em 18/12/1999, por só então ter sido publicado no JOCE o acórdão do Tribunal de Justiça, proferido no processo C-56/58, de 29 de Setembro de 1999, nos termos do qual este tribunal decidiu que «o artigo 7.º da Directiva 65/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, cria direitos que os particulares podem invocar perante órgãos jurisdicionais nacionais», pelo que o último dia do prazo de impugnação judicial coincidiria com o dia em que ela foi apresentada.

Mas esta tese da recorrida não merece acolhimento. É certo que, também, este Supremo entende que é lícito aos particulares invocar o art. 10.º da Directiva 69/335/CEE, nos termos do qual constitui obrigação dos Estados-membros suprimir quaisquer impostos indirectos que apresentem características idênticas às do imposto sobre entradas de capital, para contestar a legalidade da liquidação dos emolumentos notariais sobre o acto de celebração de uma escritura pública de redução e aumento de capital e consequente alteração parcial do pacto social, por estar decorrido, à muito, o período para o Estado Português proceder à sua transcrição para o direito interno. Na verdade, da directiva resulta um comando jurídico comunitário suficientemente preciso e incondicional no sentido dos Estados-membros, seus destinatários directos, não poderem manter ou criar quaisquer impostos indirectos que apresentem características idênticas à do imposto sobre entradas de capital. Sendo assim, tal comando produz para os particulares – decorrido que seja o período concedido ao Estado para regular a forma e os meios como tal resultado há-de ser atingido⁹ – e de acordo com o direito comunitário, tal como o mesmo vem sendo interpretado pelo TJCE¹⁰, o efeito jurídico directo de poderem opor a directiva comunitária que, de forma precisa e incondicional, obsta à exigência de tal tipo de impostos ao direito nacional com base no qual o tributo impugnado lhes está a ser exigido.

Esta aplicabilidade directa das directivas comunitárias, decorrente da interpretação do agora designado por art. 249.º do Tratado CE (anteriormente designado pelo número 189.º), impõe-se directamente na ordem jurídica interna.

Na verdade, a fonte de toda imperatividade normativa que vigora no direito interno radica em, última instância, na lei fundamental.

Mas, de acordo com o disposto no n.º 3 do art. 8.º da CRP, na redacção vigente ao tempo em que Portugal ficou constituído na obrigação de transpor a

⁹ Cfr. JOÃO MOTA CAMPOS, *Direito Comunitário*, II vol., 4.ª edição, pág. 290.

¹⁰ Sobre o efeito directo das directivas existem muitos acórdãos do TJCE, como os mencionados na obra acabada de citar. Entre outros mais recentes podem apontar-se os proferidos em 26, de Setembro de 1996 no Proc. C-168/95 e em 1 de Junho de 1999, no Proc. C-319/97 (em Tribunal Pleno).

directiva¹¹, «as normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram directamente na ordem jurídica interna, desde que tal se encontre estabelecido nos respectivos tratados constitutivos».

Consagra este preceito o princípio da recepção automática e directa desta espécie de direito internacional, pois «as normas emitidas por organizações internacionais dotadas de poderes “legislativo” – seja qual for a sua natureza jurídica – entram a constituir uma componente da ordem jurídica interna, vinculando imediatamente o Estado e os cidadãos, independentemente de qualquer acto de mediação, seja aprovação ou ratificação por qualquer órgão do Estado, seja publicação no jornal oficial»¹².

Se tais normas passam a vigorar imediatamente na ordem interna e se as mesmas vinculam o Estado (dever-se-á entender que também na sua veste legislativa enquanto estiver vinculado internacionalmente aos referidos tratados constitutivos) e os cidadãos, então esse direito não pode deixar de substituir, na dimensão em que a ele se oponha, o direito interno então vigente.

É o que se designa por princípio de preferência de aplicação de tal direito sobre o direito interno.

E é o que acontece com o direito comunitário que seja directamente aplicável nos Estados-membros, como é aquele que é estabelecido pelas directivas nas circunstâncias já referidas.

Mas se é assim, o que se passa é que o comando da directiva, uma vez colocado em posição de poder ser invocado pelos particulares contra o Estado-destinatário directo passou a ter preferência ou preeminência absoluta, na sua aplicação, sobre o direito interno que esteja em oposição com ela ou seja passa a derrogar o direito interno ao abrigo do qual os emolumentos impugnados foram liquidados¹³.

Deste modo, a liquidação dos emolumentos em desconformidade com o direito comunitário faz inquirar o acto de ilegalidade, quer à luz do direito comunitário, quer mesmo à luz do direito interno.

Todavia, o direito comunitário não resolve o problema da impugnação das taxas indevidamente pagas ou reclamadas. Assim sendo, essa questão só poderá ser resolvida pelos diversos sistemas nacionais, verificando-se que estes o fazem de modo diverso.

Numa tal situação, na óptica do direito comunitário, tal qual ele foi ainda recentemente interpretado pelo TJCE, nos acórdãos de 15/9/1998 e de 15/9/1998, proferidos nos procs. C-231/96 [caso *Edilizia Industriale Siderurgica Srl. (Edis)/Ministero delle Finanze*] e C-260/96 (caso *Ministero delle Finanze/SpA*), «compete à ordem jurídica interna de cada Estado-membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regular as modalidades processuais das acções

¹¹ O que aconteceu com o Acto de Adesão às Comunidades Europeias entrado em vigor em 1 de Janeiro de 1986.

¹² Cf. J.J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.^a edição revista, pág. 89.

¹³ Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.^a edição revista, pág. 88 e JOÃO MOTA CAMPOS, op. cit., pág. 392.

judiciais destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que decorrem, para os cidadãos, do direito comunitário, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis do que as acções análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro lado, não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade)».

Ora, no que tange àquele, importa assinalar que o nosso direito interno estabelece¹⁴ para o exercício do direito de acção de anulação da liquidação de qualquer tipo de imposto ou taxa, que haja sido legalmente notificada ao contribuinte, o prazo geral de caducidade de 90 dias, a contar do termo do prazo para pagamento, qualquer que seja a ilegalidade de que a mesma padeça, com ressalva apenas da ilegalidade referida, ao tempo, no n.º 4 do art. 1.º do DL n.º 98/84, de 29/3 em que a sanção estabelecida era a da nulidade e nesta medida arguível a todo o tempo^{15/16}. Trata-se de um prazo que se encontra fixado no art. 102.º n.º 1, a) do Código de Procedimento e Processo Tributário. E acentue-se que aquele prazo geral de caducidade do direito da acção de anulação dos impostos ou taxas indevidamente cobradas (impugnação judicial) é aplicável a todos os seus possíveis fundamentos, à excepção dos abrangidos pelo citado n.º 4 do art. 1.º do DL n.º 98/84, mesmo que eles se traduzam numa ofensa directa à Constituição, seja ela de índole material ou de natureza orgânica – inconstitucionalidade material ou orgânica –, como acima se deixou demonstrado.

A ressalva assinalada, consubstanciada no exercício do poder tributário por parte dos órgãos dos municípios e das freguesias à revelia de lei que lhos conceda, constitui, no universo da ordem jurídica portuguesa, uma verdadeira e própria excepção àquele regime geral de caducidade do direito de acção de anulação dos impostos ou taxas indevidamente cobrados, assentando a sua *ratio* na circunstância de se entender que, em tal hipótese, se está perante uma violação ao princípio estruturante da nossa Constituição da auto-tributação consentida ou do princípio de que o poder tributário de lançar impostos apenas cabe à Assembleia representativa dos contribuintes.

Assim sendo, nenhuma razão existe para conceder aos contribuintes para impugnarem a liquidação de uma imposição tributária com fundamento na violação de direito comunitário automaticamente recepcionado no direito interno um prazo maior do que aquele que o direito interno concede para a impugnação das imposições dessa natureza com fundamento em todas as ilegalidades possíveis, à excepção das mencionadas, mas restritas ao exercício do poder tributário pelas autarquias. Repetindo o que se diz nos acórdãos do TJCE, de 15/9/1998,

¹⁴ E já o estabelecia ao tempo da eficácia da directiva, aqui por mor do disposto no art. 89.º al. b) do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

¹⁵ Note-se que este comando foi sendo adquirido por todas as Leis das Finanças Locais que se sucederam (art. 1.º n.º 4 da Lei n.º 1/87, de 6/1 e art. 1.º n.º 4 da Lei n.º 42/98, de 6/8).

¹⁶ Mesmo assim, o acórdão do Plenário deste Supremo Tribunal, de 30/5/2001, proferido no Proc. n.º 22 251, sufragou o entendimento de que o acto de liquidação e cobrança de um imposto ou taxa com fundamento numa deliberação anterior nula, nos termos do referido preceito da Lei das Finanças Locais, não é nulo mas simplesmente anulável e que, por via disso, a sua impugnação está sujeita ao prazo geral de caducidade.

acabados de identificar, «o respeito do princípio da equivalência pressupõe, por seu lado, que, tratando-se do mesmo tipo de imposição, a modalidade controvertida se aplica indiferentemente às acções baseadas em violação do direito comunitário e às baseadas em violação do direito interno». E logo de seguida, adverte o acórdão que «este princípio não pode, em contrapartida, ser interpretado no sentido de obrigar um Estado-membro a alargar ao conjunto das acções para restituição de imposições cobradas com violação do direito comunitário, o seu regime de repetição mais favorável». Nesta óptica, não se poderá apelar para o caso excepcional da violação pelos órgãos autárquicos dos poderes tributários apenas conferidos ao órgão representativo nacional. Cumprido se mostra o princípio da equivalência.

E o mesmo se poderá dizer relativamente ao princípio da efectividade. E isso por várias razões.

Em primeiro lugar, porque, sendo as directivas publicadas no Jornal Oficial das Comunidades, de acordo com o disposto no art. 191.º do Tratado CE, e tendo estas, naquelas circunstâncias, a natureza de direito interno, derogando, à face da nossa Constituição, o anteriormente existente, se contrário a ele, passado que seja o prazo de transcrição, tem de se presumir o seu conhecimento por parte dos interessados. Assumindo o particular, *ab initio*, numa tal situação, a posição de destinatário directo da directiva, por a mesma ser, para ele, fonte de direitos, mesmo à face do direito interno, é de lhe exigir que a conheça desde a sua publicação no JOC.

Em segundo lugar, porque, no caso da Directiva 69/335/CEE, ao contrário do que se passava no caso a que respeita o acórdão do TJCE, de 25/7/1990, proferido no proc. C-208/90 (caso *Theresa Emmott e Minister for Social Welfare e Attorney General*), que a recorrida invoca, não estamos perante uma directiva que tenha por objectivo reconhecer a constituição na esfera dos particulares de direitos não tributários ou, na formulação do acórdão, de «directiva destinada a criar direitos na esfera dos particulares» de natureza tributária, mas de uma directiva destinada a exonerá-los do cumprimento de certos deveres tributários que o direito dos Estados-membros porventura contemplasse ou a impedir que estes os impusessem, caso os não tivessem. É a substância específica destes direitos tributários demanda, como se verá, uma especial protecção do interesse da segurança jurídica, a satisfazer por prazos relativamente curtos.

Em terceiro lugar, porque o prazo de 90 dias, a contar do acto de pagamento que efectuou, para o particular poder impugnar judicialmente a liquidação de imposições tributárias ofensivas do direito comunitário directamente aplicável em Portugal, «não torna praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos» decorrentes da derrogação do direito interno pela referida Directiva 69/335/CEE.

Também no caso de estar em causa o reembolso de direitos aduaneiros comunitários, a respectiva legislação comunitária (o Código Aduaneiro Comunitário, nos seus artigos 243.º e segs.) deixa às jurisdições nacionais o estabelecimento do prazo para o exercício do respectivo direito e, não obstante o prazo geral de caducidade para os particulares ser aí apenas de dois meses,

nunca se cogitou que ele não era suficientemente adequado para permitir aos particulares a defesa dos seus direitos em face do Fisco comunitário.

Nesta sede, é preciso terem conta que o estabelecimento destes prazos de recurso visa proteger simultaneamente o contribuinte e a administração fiscal interessada. Visam proteger o contribuinte porque este, na actividade económica concorrencial, tem necessidade de conhecer antecipadamente os seus custos com base em previsões credíveis ou seguras. Protegem a administração porque esta precisa também de saber que os impostos que recebe constituem receitas definitivamente estabilizadas e que, por isso, as pode destinar, de vez, à satisfação dos encargos públicos. Ora, tanto num caso como no outro, as previsões são definidas, por via de regra, para o espaço temporal de um ano: o ano orçamental e o ano económico. A fixação de um prazo de impugnação que corresponde a $\frac{1}{4}$ desse espaço temporal cujos custos ou receitas as imposições tributárias influenciam revela-se inteiramente adequada para cumprir esses dois objectivos.

De tudo resulta não haver aqui qualquer violação do princípio de efectividade¹⁷.

Aliás, em inteira sintonia com o que vem de dizer-se estão as decisões proferidas naqueles acórdãos do TJCE, de 15/9/1999 segundo as quais «em circunstâncias como as do processo principal, o direito comunitário não obsta a que um Estado-membro aplique às acções para restituição de imposições cobradas com violação de uma directiva um prazo nacional de caducidade que começa a contar da data do pagamento das imposições em causa, mesmo que, nessa data, essa directiva ainda não tenha sido correctamente transposta para o direito nacional».

Deste modo permanecem válidas as conclusões acima tiradas quanto à extemporaneidade da impugnação judicial dos tributos cuja liquidação se sindicou e quanto ao provimento dos recursos.

C – A DECISÃO

8. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em, concedendo provimento a ambos os recursos, revogar a sentença recorrida e, em julgando procedente a questão prévia da caducidade do direito de acção judicial, rejeitar a impugnação judicial por ilegalidade da sua interposição.

Custas pela recorrida em ambas as instâncias, com procuradoria de 50% neste Supremo.

Lisboa, 31/10/2001.

¹⁷ Há que notar aqui que este princípio da efectividade tem também consagração no nosso direito interno enquanto dimensão jurídica que se encontra condensada no direito de acesso aos tribunais que é garantido pelo art. 20.º da nossa Constituição.

Comentário

1. Introdução

O acórdão que nos propomos comentar versa sobre um dos temas que ultimamente mais tem agitado a comunidade jurídica nacional: o dos emolumentos notariais e registais indevidamente cobrados. Não obstante haver hoje em Portugal¹⁸ sobre o assunto jurisprudência vasta¹⁹ e alguma doutrina²⁰, a presente decisão foi mais longe do que as precedentes, respondendo a velhas questões, encarando problemas antes cautelosamente evitados e até abrindo novos caminhos; porém, a maneira como o faz e a solução que apresenta não podem merecer na sua totalidade o nosso apoio, como demonstraremos.

Os factos em que se baseia a decisão são iguais aos de tantas outras: uma sociedade comercial celebrou uma escritura pública de redução e aumento de capital com alteração parcial do pacto social, pela qual pagou emolumentos notariais, que depois veio a impugnar com sucesso junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa. Alegou, na esteira daquilo que vem sendo habitual em casos desta natureza, a desconformidade da tabela emolumentar com a Constituição, com base no facto de os emolumentos serem verdadeiros impostos e não taxas, o que levaria a que a referida tabela não pudesse constar de uma portaria, antes devendo constar de uma lei ou decreto-lei autorizado, sob pena de inconstitucionalidade, por violação do artigo

¹⁸ Em relação à jurisprudência comunitária v. o levantamento efectuado por J. VIEIRA PERES, «O caso Modelo SGPS SA – da ilegalidade dos emolumentos notariais nas escrituras de modificação do contrato de sociedade», *Forum lusitiae* 8 (2000), 45-48 e P. NOIRET. CUNHA, «A aplicação em Portugal da Directiva relativa aos impostos sobre reuniões de capitais: uma caixa de Pandora?», *Fiscalidade* 7/8 (2001), *passim*.

¹⁹ Entre outras decisões, Ac. STA (2ª Secção), Proc. 22891, de 9 de Dezembro de 1998 (*Modelo Continente SGPS, SA /FP* - Rel. BRANDÃO DE PINHO); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 23308, de 17 de Março de 1999 (*IGI, Investimentos Imobiliários/FP* - Rel. ERNANI FIGUEIREDO); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 23779, de 7 de Dezembro de 1999 (*Sonae Indústria SGPS, SA/FP* - Rel. COSTA REIS); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 22894, de 14 de Fevereiro de 2000 (*Universo Banco Directo SA/FP* - Rel. VÍTOR MEIRA); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 22891, de 15 de Novembro de 2000 (*Modelo Continente SGPS/FP* - Rel. BRANDÃO DE PINHO); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 23770, de 15 de Novembro de 2000 (*Modelo Continente SGPS, SA/FP* - Rel. FONSECA LIMÃO); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 22791, de 15 de Novembro de 2000 (*Pulsus SGPS, SA/FP* - Rel. BAETA DE QUEIRÓZ); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 24159, de 19 de Janeiro de 2000 (*Empreendimentos Imobiliários Colombo, SA/FP* - Rel. MENDES PIMENTEL); Ac. STA (2ª Secção), P. 22893, de 22 de Março de 2000 (*Efanor Linhas e Bordados, SA/FP* - Rel. LÚCIO BARBOSA); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 21128, de 23 de Fevereiro de 2000 (*Modelo Continente Hipermercados, SA/FP* - Rel. LÚCIO BARBOSA); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 25128, de 25 de Outubro de 2000 (*Optimus Telecomunicações SA/FP* - Rel. JORGE DE SOUSA); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 25051, de 29 de Novembro de 2000 (*FP/Imparsa Indústria e Participações SGPS SA* - Rel. ANTÓNIO PIMPÃO); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 023308, de 17 de Janeiro de 2001 (*IGI, Investimentos Imobiliários/FP* - Rel. ERNANI FIGUEIREDO); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 25351, de 17 de Janeiro de 2001 (*Via Catarina SA/FP* - Rel. LÚCIO BARBOSA); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 023072, de 8 de Fevereiro de 2001 (*FP/Mota e Companhia SA* - Rel. JORGE DE SOUSA); Ac. STA (2ª Secção), 25352, de 28 de Fevereiro de 2001 (*Via Catarina SA/FP* - Rel. ALMEIDA LOPES); Ac. STA (2ª Secção), P. 025354, de 4 de Abril de 2001 (*FP/Sonae Indústria SA* - Rel. HERNANI FIGUEIREDO).

²⁰ Principalmente, J. G. XAVIER DE BASTO/A. G. LOBO XAVIER, «Ainda a distinção entre taxa e imposto: a inconstitucionalidade dos emolumentos notariais e registrais devidos pela constituição de sociedades e pelas modificações dos respectivos contratos», *RDES XXXVI* (1994), 3-31; J. VIEIRA PERES, «O caso Modelo SGPS»; P. PATRÍCIO AMORIM, «Reembolso de emolumentos», *Fiscalidade* 5 (2001), 49-53; P. NOIRET CUNHA, «A aplicação».

103.º, n.º 3 CRP; mais alegou que o acto de liquidação contrariava o disposto no artigo 10.º da Directiva 69/335/CEE (doravante, “a Directiva”), uma vez que o emolumento cobrado devia ser considerado como uma *imposição* na acepção do referido normativo. Da decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância que anulou o acto de liquidação e determinou o pagamento de juros indemnizatórios, apresentaram recurso o Ministério Público e a Fazenda Pública, com o argumento de que a desconformidade da tabela com a Constituição geraria apenas a anulabilidade do acto de liquidação, desvalor esse que já se encontraria sanado pelo facto de, ao tempo da propositura da acção, já terem passados mais de 90 dias da prática do acto, que é o prazo geral para recorrer de actos tributários anuláveis (artigo 102.º, n.º 1 CPPT). A recorrida manteve a sua argumentação, aderindo ao julgado da 1.ª instância. O STA proferiu decisão na qual a desconformidade com o Direito Constitucional geraria a mera anulabilidade do acto recorrido²¹; em relação ao problema de Direito Comunitário, o acórdão admite o efeito directo da directiva em causa²², retirando do primado do Direito Comunitário e do princípio da preferência da aplicação deste sobre o direito interno, a ilegalidade do acto de liquidação. Sobre o prazo de caducidade do direito à impugnação do acto, diz-se neste acórdão que o prazo de 90 dias é suficiente e conforme com o Direito Comunitário²³. Assim, o acórdão comentado revoga a decisão recorrida e rejeita a impugnação por extemporaneidade.

A resposta à questão que nos propomos abordar – a do *prazo para o exercício do direito à restituição dos emolumentos indevidamente cobrados* – só pode ser deduzida da solução dada às premissas centrais da problemática, a saber: *quais as consequências para um acto tributário da desconformidade do seu parâmetro normativo imediato com a Constituição e com o Direito Comunitário*. E é por isto mesmo que a resposta a um problema que tantas vezes tem sido tratado como um problema exclusivo do direito processual fiscal deve ser buscada no Direito Constitucional, nas relações entre este e Direito Comunitário e no Direito Administrativo (Geral). Estamos, no fundo, perante um problema de *Staatsrecht*, ou de Direito Público na sua formulação mais ampla, sendo que é nesta sede que devemos procurar as respostas. Aliás, o Direito Fiscal apresenta-se infelizmente muitas vezes como um “direito complexado”, com complexos de superioridade em relação à contabilidade²⁴ e com complexos de inferioridade em relação ao Direitos Constitucional, Administrativo e Comunitário – áreas do Direito situadas a montante e a jusante, das quais não deve, sob pena de total artificialismo e inconsistência, viver apartado. Procurando contribuir para uma alteração desta situação, apresentaremos uma abordagem tão integrada quanto possível do problema.

Assim, analisar-se-á a questão da desconformidade da tabela emolumentar com o Direito Comunitário (2.)²⁵ e com o Direito Constitucional (3.), para depois se retirarem as

²¹ Ponto 7.1.

²² Ponto 7.3.

²³ Ponto 7.3.

²⁴ Crítica em que não podem incorrer, por exemplo, J. L. SALDANHA SANCHES, «Problemas jurídicos da contabilidade», *in* IDEM, *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, Coimbra, 2000, 7-40; pela óptica económica, M. H. FREITAS PEREIRA, *A periodização do lucro tributável*, Lisboa, 1988, *passim*.

²⁵ Analisar-se-á em primeiro lugar a desconformidade com o Direito Comunitário porque os casos abrangidos por esta situação são hipoteticamente menores do que aqueles abrangidos pela desconformidade com o Direito Constitucional,

consequências dessa reflexão para o problema do prazo para o exercício do direito à restituição dos emolumentos indevidamente cobrados (4.). No fim, seguem conclusões (5.).

2. Desconformidade com o Direito Comunitário

2.1. Desconformidade e inaplicabilidade

Importará agora analisar as consequências para o acto de liquidação dos emolumentos do facto de ele consistir num acto de aplicação de uma norma interna contrária ao Direito Comunitário²⁶. É hoje generalizadamente aceite o primado do Direito Comunitário em relação ao direito legislado interno, que se traduz na sua «força de penetração irresistível e na sua eficácia completa»²⁷. Com efeito, o primado do Direito Comunitário é um «corolário – o primeiro corolário – da delegação de poderes soberanos pelos Estados nas comunidades»²⁸, que vem sendo reconhecido pela jurisprudência comunitária desde o célebre acórdão *Costa/Enel*, de 15 de Julho de 1964²⁹. Na decisão em apreço, o STA também se pronuncia sobre este problema no sentido referido, dizendo que «o que se passa é que o comando da directiva, uma vez colocado em posição de poder ser invocado pelos particulares contra o Estado-destinatário directo passou a ter preferência ou preeminência absoluta, na sua aplicação, sobre o direito interno que esteja em oposição com ela ou seja passa a derogar o direito interno ao abrigo do qual os emolumentos impugnados foram liquidados»³⁰. Não cumpre aqui pronunciarmo-nos sobre a argumentação do aresto nos pontos em que parece confundir os inter-relacionáveis mas distintos primado e efeito directo³¹ e na via que escolhe trilhar ao recorrer acriticamente às relações entre direito interno e direito internacional público para explicar este fenómeno.

Do primado, ou primazia, do direito comunitário resulta, pelo menos, um valor paramétrico deste em relação ao direito interno, sendo que no direito interno a que se faz referência se incluem, a par dos actos normativos, os actos administrativos³². Ou seja, o Direito Comunitário, incluindo-se aqui as directivas não transpostas (mesmo aquelas sem efeito

existindo assim uma relação de especialidade entre os argumentos que justifica abordar-se aquele em primeiro lugar. Com efeito a directiva apenas torna incompatíveis com o Direito Comunitário os actos de liquidação de impostos que sejam considerados, nos seus termos, imposições. Já a desconformidade com o Direito Constitucional inquina todos os actos de aplicação de impostos constantes da tabela.

²⁶ Dar-se-á como adquirida esta incontestada desconformidade: *inter alia*, a jurisprudência citada *supra* e ainda, sobretudo, P. NOIRET CUNHA, «A aplicação», *passim*.

²⁷ G. ISAAC, «Primauté du Droit Communautaire», in Rep. Communautaire Dalloz (1997), 1.

²⁸ FAUSTO DE QUADROS, *Direito das Comunidades Europeias e Direito Internacional Público*, Coimbra, 1984, 412. No mesmo sentido, entre nós, A. GONÇALVES PEREIRA/FAUSTO DE QUADROS, *Manual de Direito Internacional Público*, Coimbra, 1995, 124 ss.; M. L. DUARTE, *A teoria dos poderes implícitos e a delimitação de competências entre União Europeia e os Estados-membros*, Lisboa, 1997, 317; P. PITTA E CUNHA/N. RUIZ, «O ordenamento comunitário e o direito interno português», ROA 55/2 (1995), 341-352.

²⁹ Ac. TJCE, Proc. 6/64, Rec. 1964, 1141.

³⁰ Ponto 7.3.

³¹ Sobre a relação de interdependência entre os conceitos *v.*, por todos, FAUSTO DE QUADROS, *Direito das Comunidades Europeias*, Lisboa, 1983, 97 ss..

³² Por todos, A. GONÇALVES PEREIRA/FAUSTO DE QUADROS, *Manual*, 125.

directo³³), faz parte do bloco de legalidade³⁴ da Administração e, por maioria de razão, também da Administração fiscal. Fazendo parte do bloco de legalidade, podíamos ser tentados a dizer que a violação de uma directiva com efeito directo padece do vício de violação de lei, sancionado com a anulabilidade do acto violador³⁵. Mas não. Vejamos:

A desconformidade entre Direito Comunitário e direito nacional gera, seguindo aqui a doutrina do acórdão *Simmenthal*³⁶, a inaplicabilidade³⁷ ou ineficácia deste enquanto aquele vigorar³⁸. Ora, inaplicável é aquilo que não pode ser aplicado, ou seja «que não pode conformar situações jurídicas concretas»³⁹. Tendo em conta que os actos administrativos tributários têm por função *aplicar* a lei ao caso concreto, a emissão de um acto tributário é precisamente a

³³ Sobre os efeitos destas, v. M. L. DUARTE, *A Teoria*, 312⁹¹.

³⁴ Na famosa expressão de M. HAURIUO. Sobre este conceito, e a necessidade de uma “interpretação actualista” v., por todos, J. M. SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Coimbra, 1987, 288⁴⁸⁷. Incluindo já o Direito Comunitário no âmbito da legalidade administrativa, seja a propósito das fontes, seja a propósito do princípio da legalidade, v., entre outros, M. L. DUARTE, *A Liberdade de Circulação de pessoas e a Ordem Pública no Direito Comunitário*, Coimbra, 1992, 85, 91; IDEM, «O Tratado da União Europeia e a garantia da Constituição», in *Estudos em Memória do Professor Doutor João de Castro Mendes*, 667-715 (700); P. OTERO, *Vinculação e Liberdade de Conformação Jurídica do Sector Empresarial do Estado*, Coimbra, 1998, 132; FAUSTO DE QUADROS, *A Nova Dimensão do Direito Administrativo - O Direito Administrativo Português na Perspectiva Comunitária*, Coimbra, 1999, *passim*, maxime 26 ss.; M. REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, I, Lisboa, 1999, 86; H. J. WOLFF/O. BACHOF/R. STOBBER, *Verwaltungsrecht*, I, Munique, ¹¹1999, 173 ss., 367 ss.; F. OSSENBUHL, «Rechtsquellen und Rechtsbindungen der Verwaltung», in H.-U. ERICHSEN (org.), *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Berlim/Nova Iorque, ¹¹1998, 127-222 (176 ss); H. MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Munique, ¹³2000, 87 ss.; G. VEDEL/P. DEVOLVÉ, *Droit Administratif*, I, Paris, ¹²1992, 459-460; J. RIVERO/J. WALINE, *Droit Administratif*, Paris, ¹⁶1996, 49-50; R. CHAPUS, *Droit Administratif Général*, I, Paris, ¹⁰1996, 111 ss.; E. GARCÍA DE ENTERRÍA/T. RAMÓN FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, I, Madrid, ⁷1995, 144 ss. (páginas incluídas no título dedicado ao “ordenamento jurídico administrativo” e no capítulo de dedicado à “lei”).

³⁵ Neste sentido, entre tantos outros, Ac. STA (2ª Secção), Proc. 22894, de 14 de Fevereiro de 2000 (*Universo Banco Directo SA/FP* - Rel. VÍTOR MEIRA); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 21128, de 23 de Fevereiro de 2000 (*Modelo Continente Hipermercados, SA/FP* - Rel. LÚCIO BARBOSA); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 22893, de 22 de Março de 2000 (*Efanor Linhas e Bordados, SA/FP* - Rel. LÚCIO BARBOSA); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 22791, de 15 de Novembro de 2000 (*Pulsus SGPS, SA/FP* - Rel. BAETA DE QUEIRÓZ); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 023308, de 17 de Janeiro de 2001 (*IGI, Investimentos Imobiliários/FP* - Rel. ERNÂNI FIGUEIREDO); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 023072, de 8 de Fevereiro de 2001, (*FP/Mota e Companhia SA* - Rel. JORGE DE SOUSA); Ac. STA (2ª Secção), Proc. 025354, de 4 de Abril de 2001 (*FP/Sonae Indústria SA* - Rel. HERNÂNI FIGUEIREDO).

³⁶ Ac. TJCE, Proc. 106/77, de 9 de Março de 1978 (*Administração das Finanças do Estado/Simmenthal SA*), Rec. 1978, 629 ss., *passim*, maxime pontos 17 e 18.

³⁷ Neste sentido, FAUSTO DE QUADROS, *Direito das Comunidades Europeias*, 413; A. GONÇALVES PEREIRA/FAUSTO QUADROS, *Manual*, 130; M. L. DUARTE, *A liberdade*, 82⁵⁶; IDEM, «O Tratado», 672¹¹, chamando a atenção para a contradição entre os considerandos 17 e 21 do Acórdão *Simmenthal*; no mesmo sentido, C. BLANCO DE MORAIS, *As leis reforçadas. As leis reforçadas pelo procedimento no âmbito dos critérios estruturantes das relações entre actos legislativos*, Coimbra, 1998, 374¹³⁹²; na Alemanha, referindo-se à preferência de aplicação (*Anwendungsvorrang*), por oposição a uma preferência de validade (*Geltungsvorrang*), entre outros, D. EHLERS, «Verwaltung und Verwaltungsrecht», in H.-U. ERICHSEN (org.), *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 1-125, (95 ss.); H. J. WOLFF/O. BACHOF/R. STOBBER, *Verwaltungsrecht*, I, 127 ss.; H. MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 88-89.

³⁸ Usam-se indiferentemente no texto as expressões “ineficácia” e “inaplicabilidade”. Não são, em termos rigorosos, a mesma coisa. Na verdade, a aplicabilidade é apenas um dos momentos em que se pode desdobrar a eficácia, a par (mas, em regra, de forma consequente) da *existência* e da *vigência*. Neste sentido, M. GALVÃO TELES, *Eficácia dos Tratados na Ordem Interna Portuguesa - condições, termos e limites*, Lisboa, 1967, 121, 197¹³⁶.

³⁹ M. GALVÃO TELES, *Eficácia*, 198.

realidade indesejada pela ordem jurídica quando esta tinge de ineficácia uma determinada norma. *In casu*, se a tabela de emolumentos é inaplicável ela não pode, evidentemente, ser aplicada. Assim, é consensual que o acto de liquidação emolumentar é, pelo facto de aplicar a tabela, inválido, o que o acórdão comentado aliás admite expressamente. Será meramente anulável? Testando esta hipótese, pode dizer-se que admitir que o acto é meramente anulável equivaleria a admitir que, desde a sua emissão, o acto produziria todos os seus efeitos, primeiro de um modo provisório e, depois, passado o prazo de impugnação jurisdicional, de um modo definitivo. Ora, vimos já que essa mesma inaplicabilidade da tabela de emolumentos resulta do primado do Direito Comunitário e do efeito directo da directiva. Ou seja, a mera anulabilidade de um acto praticado com base na tabela em causa implicaria um retrocesso em relação aos efeitos do primado: sendo o acto anulável, a sua normal produção de efeitos *ab initio* e a existência apenas de uma eventualidade de apreciação jurisdicional limitada no tempo equivaleria, pode mesmo dizer-se, ao primado dos actos nacionais individuais e concretos inválidos sobre o Direito Comunitário! Primado deste último, só durante 90 dias e em estado latente... Ora, está bem de ver que, por estas razões, a violação por um acto administrativo nacional de um comando contido numa directiva não pode gerar a mera anulabilidade daquele.

Deparamo-nos então com outro problema: no Direito Administrativo e no Direito Fiscal português o regime regra da invalidade dos actos é o anulabilidade e não se verifica neste caso, salvo interpretações mais ousadas, nenhuma das causas de nulidade enunciadas no artigo 133.º CPA ou em disposições avulsas. Porém, nada obsta a que se opte por uma perspectiva de flexibilização da dogmática do desvalor do acto inválido. Nesta medida, havendo uma relação de parametricidade entre dois actos (directiva e tabela emolumentar) e sendo que o desvalor do acto infra-ordenado desconforme é a sua inaplicabilidade, já vimos que *logicamente* esse acto não pode ser executado, ou seja, não podem ser praticados actos de intermediação entre a situação abstractamente prevista na norma e situações da vida que se lhe reconduziriam, na precisa medida da desconformidade. Esta conclusão, já vimos, é imposta pela mesma axiologia e justificada pela mesma argumentação que fundamentam a própria parametricidade e a conseqüente ineficácia do direito desconforme. Assim, o acto que aplique a norma que viola o parâmetro comunitário não pode ser meramente anulável porque a anulabilidade não é um desvalor lógico-axiologicamente compatível com a ineficácia do acto normativo desconforme que pretende aplicar. Numa palavra, a anulabilidade do acto de execução tornaria a ineficácia do acto normativo numa potencial ineficácia que após um curto período se consolidaria numa eficácia plena⁴⁰. No fundo, não se pode ter como juridicamente defensável nem desejável que numa ordem jurídica vigore uma proibição supra-legal de cobrança de determinados emolumentos notariais e, ao mesmo tempo, admitir-se que esses emolumentos podem ser cobrados. Assim, a solução da nulidade impõe-se à luz dos dados sistemáticos, axiológicos e

⁴⁰ E, não esqueçamos que «[...] o reconhecimento de *uma qualquer forma de eficácia* jurídica atribuída a actos legislativos nacionais que [...] por qualquer forma se mostrem incompatíveis com o direito comunitário, implicaria a negação do carácter efectivo dos compromissos assumidos pelos Estados-membros, por força do Tratado, de modo incondicional e irrevogável, contribuindo assim para pôr em causa os próprios fundamentos da Comunidade», Ac. TJCE (*Administração das Finanças do Estado / Simmenthal SA*), ponto 18, itálico acrescentado.

lógicos relevantes como a única admissível, pelo que se estará perante um caso de *nulidade por natureza*, categoria cuja perenidade não pode, assim, deixar de reconhecer-se⁴¹.

2.2. Desconformidade e reserva de norma jurídica

Mas é possível ir mais longe: em todos os casos de cobrança indevida de emolumentos, o que se passa é que são cobrados tributos com base numa disposição normativa inaplicável e que são totalmente proibidos pelo único normativo que dispõe sobre o caso concreto (a Directiva, através do efeito directo). Ora, com que base normativa é que estes tributos são cobrados? A base normativa alegada é inaplicável, a base normativa aplicável proíbe a cobrança. Em suma, tudo se resume a saber se foi ou não respeitado o princípio da legalidade tributária, na vertente de reserva de lei (ou, admitindo que se trata de uma taxa e não de um imposto, de reserva de norma jurídica) e, em caso de resposta negativa, quais as consequências para o acto tributário violador. Muito sucintamente, pode afirmar-se que a emissão de um acto tributário que se baseia num normativo inaplicável deve considerar-se nulo por carência absoluta de base normativa, por maioria de razão com a cominação da nulidade derivada da incompetência absoluta [artigo 133.º, n.º 2, b) CPA]⁴².

A confirmação de que um acto de liquidação tributário baseado num acto normativo inconstitucional e que contraria absolutamente uma norma de Direito Comunitário directamente aplicável não pode ser anulado, encontramos-la no artigo 204.º, a) CPPT. De acordo com esta disposição, o contribuinte pode opor à execução fiscal a «[i]nexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação, ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação». De facto, os emolumentos em análise no acórdão constam de uma lei que não é aplicável e, para mais, a sua cobrança não só estava autorizada como era proibida pelo normativo comunitário directamente aplicável⁴³. A possibilidade de opor estes argumentos à execução fiscal é mostra

⁴¹ Sobre a figura das nulidades por natureza, embora com alguma ambiguidade quanto à sua admissibilidade actual, D. FREITAS DO AMARAL/L. TORGAL, *Curso de Direito Administrativo*, II, Coimbra, 2001, 410, caracterizando-as precisamente como «as que, embora não previstas na lei, não podiam deixar de ser como tais consideradas, porque seria totalmente inadequado o regime da anulabilidade». Anteriormente, D. FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, III, Lisboa, 1989, 333, afirmava, tal como defendido no texto, que «as nulidades por natureza consubstanciam casos em que, por razões de lógica jurídica, o acto não pode deixar de ser nulo» (itálicos acrescentados em ambas as frases). Contudo, do afirmado por D. FREITAS DO AMARAL/L. TORGAL, *Curso*, II, 393, 421, parece retirar-se que consideram que as situações de aplicação administrativa de normas inaplicáveis como sendo de mera anulabilidade.

⁴² O artigo 133.º, 2, b) CPA considera nulos apenas «os actos estranhos às atribuições dos ministérios ou das pessoas colectivas [administrativas] em que o seu autor se integre», mas tem que considerar-se aplicável, por maioria de razão, aos actos que não possam, por carência de base normativa, ser praticados por *qualquer* órgão. Na doutrina portuguesa, D. FREITAS DO AMARAL/L. TORGAL, *Curso*, II, 393, 421, afirma que estão viciados de violação de lei, sendo portanto meramente anuláveis, os actos com «falta de base legal, isto é [...os praticados] quando nenhuma lei autoriza a prática de um acto desse tipo».

⁴³ Na verdade, o espaço deixado em aberto pela tabela é tomado pela directiva comunitária. Porém, nesta não encontramos qualquer regulação positiva da matéria em causa, uma vez que o seu principal objectivo é evitar actos com um determinado conteúdo, e não estabelecer critérios de determinação de valores de emolumentos notariais ou registrais.

de que, no mínimo, o desvalor que decorre para o acto tributário da verificação de tais vícios não é geradora de uma mera anulabilidade, uma vez que eles são invocáveis no processo de execução fiscal, o qual terá lugar na quase totalidade das vezes após o decurso do prazo para impugnação do acto tributário com fundamento em vícios geradores de anulabilidade. A doutrina tem admitido que a cobrança de impostos com base em norma inconstitucionais, ou com base em normas violadoras do Direito Comunitário, ou com violação directa deste integram o conceito de *ilegalidade abstracta da liquidação* porquanto a mesma deriva não de um qualquer problema que possa afectar o procedimento ou um concreto acto tributário, mas de um problema com a validade da lei em que este se baseia⁴⁴. A isto voltaremos mais tarde, a propósito do prazo para exercício do direito à restituição.

Em suma, e em sede de desconformidade com o Direito Comunitário, pode afirmar-se que o acto de liquidação é nulo por natureza, pelo facto de se basear numa norma que é inaplicável em virtude da precedência valorativa de uma norma de nível superior, e que é nulo por carecer em absoluto de base legal, uma vez que a norma que é aplicável ao caso proíbe a cobrança de tributos com aquele conteúdo, não havendo, no fundo, qualquer norma aplicável que preveja aquele tributo. Assim, o acórdão em análise, ao defender a tese da inimpugnabilidade judicial após noventa dias e a conformidade dessa conclusão com o Direito Comunitário, fá-lo partindo da premissa de que o desvalor do acto será a anulabilidade⁴⁵. Como cremos ter ficado demonstrado, a premissa de que partimos é diferente, sendo que, como se verá, a conclusão não pode deixar de ser outra.

3. Desconformidade com o Direito Constitucional

3.1. Fundamentos de um critério constitucionalmente adequado da distinção entre taxa e imposto

Tradicionalmente, os emolumentos são apresentados como paradigma da figura da taxa, enquanto distinta do imposto⁴⁶. Com efeito, em termos puramente abstractos, assim será: pela realização do acto notarial, que acarreta simultaneamente um custo para o Estado e uma vantagem para o particular interessado, uma norma jurídica permite a cobrança de uma contraprestação. Esta relação jurídica possui, em princípio, a característica formal-estrutural da sinalagmaticidade que, na concepção já clássica de ALBERTO XAVIER⁴⁷, aceite em

⁴⁴ Entre outros, F. RODRIGUES PARDAL, *Questões de Processo Fiscal*, III, Lisboa, 1968, 203-270, *maxime* 255 ss.; A. XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, 1972, 591 ss.; IDEM, *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa, 1981 (reimp.), 114; J. L. SALDANHA SANCHES, *Princípios do Contencioso Tributário*, Lisboa, 1987, 131 ss.; A. JOSÉ DE SOUSA/J. SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário - anotado e comentado*, Coimbra, 1998, 606 ss.; J. LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - anotado*, Lisboa, ²2000, 481 ss., 883 ss..

⁴⁵ «A liquidação dos emolumentos em desconformidade com o direito comunitário faz inquinar o acto de ilegalidade, quer à luz do direito comunitário, quer mesmo à luz do direito interno» (ponto 7.3, sem nunca se debruçar especificamente sobre as consequências da ilegalidade, mas falando sempre de acção de impugnação).

⁴⁶ P. SOARES MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, Coimbra, ⁷1997, 37.

⁴⁷ A. XAVIER, *Manual*, 43. Aceitando a fórmula, *inter alia*, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1999, 19-

jurisprudência uniforme pelo Tribunal Constitucional⁴⁸, permite precisamente distinguir a taxa do imposto. Mas a qualificação como taxas dos emolumentos notariais, tal como configurados pelas normas jurídicas agora em análise, afigura-se como muito problemática.

A doutrina – e mesmo a jurisprudência – têm cometido o erro frequente de aplicar o critério da sinalagmaticidade como fórmula sacramental e ilusoriamente simples, totalmente dissociada dos fundamentos do regime constitucional da taxa e do imposto⁴⁹. A sinalagmaticidade é o critério correcto de distinção entre taxa e imposto; mas, para se compreender a distinção, é preciso perceber *por que é que a sinalagmaticidade distingue a taxa do imposto*.

O ponto de partida da construção dos conceitos constitucionalmente adequados de taxa e imposto é o de que *a criação de impostos, e não a de taxas, está sujeita à reserva de lei* (artigo 103.º, n.º 2 CRP)⁵⁰. Sendo certo que, do ponto de vista material, ambas as figuras constituem meios de obtenção de receitas públicas à custa do património dos particulares, onde residirá a diferença? No seguinte.

Enquanto produto histórico do liberalismo político, o instituto da reserva de lei desenvolveu-se como modo de limitação e racionalização, pelas assembleias representativas, do exercício do poder administrativo (inovação aliás precocemente antecipada, em matéria fiscal, pela tradição medieval portuguesa de aprovação dos impostos em Cortes⁵¹).

Na Constituição portuguesa de 1976, embora a extensão da competência legislativa ao Governo, não dotado de legitimidade democrática directa, tenha dissolvido parcialmente o fundamento democrático-representativo da reserva de lei⁵², compreende-se que a intervenção limitadora e racionalizadora da lei (que no Direito constitucional português, mesmo quando governamental, goza de uma legitimidade democrático-representativa acrescida em relação à de quaisquer regulamentos administrativos⁵³) seja exigida para a criação de impostos e fixação dos seus aspectos essenciais: uma vez que visa obter receitas destinadas a financiar a prossecução, em geral, dos fins essenciais da comunidade política, o imposto não conhece qualquer limitação natural quanto à sua incidência objectiva ou subjectiva ou à sua taxa; como tal, em pura abstracção, a concreta configuração dos elementos essenciais de um qualquer imposto correriam o risco de ser pura e simplesmente arbitrários. Só uma intervenção da lei, aprovada pela assembleia dotada de legitimidade democrático-representativa directa ou pelo Governo na execução de directrizes traçadas por aquela e sempre na dependência da sua apreciação subsequente [arts. 103.º, n.º 2, 165.º, n.º 1, i), 2 e 169.º CRP] pode assegurar o correcto equilíbrio

20.

⁴⁸ Assim, por exemplo, Ac. TC n.º 640/95, DR, II, 20/1/1996.

⁴⁹ N. SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa, 1996, 74-76.

⁵⁰ Assim, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, 19.

⁵¹ Sobre isto, J. TABORDA DA GAMA, *Acto Elisivo, Acto Lesivo – notas sobre a admissibilidade do combate à elisão fiscal no ordenamento jurídico português*, RFDUL, XL (1999), 289-316 (297) e autores aí citados.

⁵² Sobre isto, A. SALGADO DE MATOS, *A fiscalização administrativa da constitucionalidade. Contributo para o estudo das relações entre Constituição, Lei e Administração pública no Estado social de Direito*, dissertação de mestrado inédita, Lisboa, 2000, II, II, III, 2.2.3.3..

⁵³ Para um desenvolvimento desta afirmação, A. SALGADO DE MATOS, *A fiscalização administrativa*, II, II, III, 2.2.3.3..

entre a necessidade de obtenção de receitas públicas e o respeito pelos direitos dos cidadãos, garantindo que a incidência e a taxa do imposto respeitam as condições materiais de legitimidade política da tributação⁵⁴.

Ora, esta preocupação não tem razão de ser em relação às taxas.

A taxa constitui uma contrapartida paga pelo destinatário individualizado de uma prestação divisível ao ente público que a efectuou, sendo, portanto, sinalagmática; motivo pelo qual a sua incidência, objectiva e subjectiva, se encontra por natureza delimitada, sem necessidade de qualquer intervenção legitimadora da lei⁵⁵: a ideia de auto-tributação subjacente à exigência de reserva de lei em matéria de impostos satisfaz-se, no que respeita às taxas, pela mera intenção de beneficiar da prestação da qual a taxa constitui a contrapartida⁵⁶.

Por outro lado, como decorrência material da característica formal-estrutural da sinalagmaticidade, a taxa tem correspondência no custo efectivo da prestação administrativa específica e delimitada que a origina, o único que visa cobrir – exigência geralmente designada por *princípio da cobertura do custo* –, motivo pelo qual o seu montante encontra um limite intrínseco que explica a ausência de fundamento para a exigência da reserva de lei⁵⁷. Que este limite só possa servir de parâmetro de controlo constitucional quando a sua ultrapassagem for manifesta⁵⁸, é algo que se compreende apenas na medida da necessidade, imposta por motivos de adequação funcional, de salvaguardar a subsistência de uma margem de livre decisão do normador, legislador ou regulamentar – sobretudo nos casos em que, não existindo um preço de mercado para a vantagem auferida pelo particular a troco da taxa⁵⁹, os dados normativos e os demais dados contextuais relevantes não permitam determinar precisamente qual o montante adequado daquela⁶⁰.

Se, em contradição com o que acaba de se afirmar, ocorrer algum desvio sindicável à

⁵⁴ Que no essencial estão associadas à capacidade contributiva: J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, 42-43, 143-145.

Afirmando expressivamente que o princípio da capacidade contributiva, além de «pressuposto da imposição é também critério dos impostos, sendo justamente este seu aspecto o que tem maior significado e alcance, já que será em virtude dele que a jurisdição constitucional poderá sustentar a inconstitucionalidade de normas jurídico-fiscais que desrespeitam esse princípio jurídico-constitucional», J. CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, 1998, 469.

⁵⁵ Implícitamente, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, 19.

⁵⁶ Não se acompanha totalmente J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, 20, quando afirma que «enquanto [no que respeita] aos impostos os princípios fundamentais do Estado de Direito exigem que seja drasticamente reduzida a liberdade de apreciação e de decisão da administração, já em relação às taxas *razões de eficiência administrativa e optimização financeira justificaram a concessão de amplos poderes à administração*, quer quanto à criação de taxas, quer quanto ao seu nível» (itálicos acrescentados). De facto, as referidas razões são, por si só, insuficientes para fundamentar o recuo da reserva de lei em matéria de taxas, explicável apenas pela sua *menor essencialidade* para a colectividade.

⁵⁷ Assim, embora não associando o princípio da cobertura do custo à reserva de lei, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, 21-22.

⁵⁸ Assim, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, 22. Na jurisprudência do Tribunal Constitucional, Ac. TC n.º 640/95; Ac. TC n.º 1182/96.

⁵⁹ Chamando a atenção para este aspecto, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, 22¹³ e autor citado.

⁶⁰ Assim, a fiscalização da constitucionalidade das taxas com base no princípio da cobertura do custo aproxima-se da técnica de controlo, pelos tribunais administrativos, da margem de livre apreciação administrativa com base no *erro manifesto de apreciação*. Sobre isto, J. M. SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*, Coimbra, 1987, 476, 498.

sinalagmaticidade ou ao princípio da cobertura do custo, ressurgirão os fundamentos constitucionais da exigência de reserva de lei – e a pretensa taxa será, então, um imposto⁶¹. Isto pode não acarretar qualquer problema: a qualificação normativa é irrelevante, desde que tenham sido respeitados os requisitos de substância e forma constitucionalmente exigidos para a criação de impostos. Contudo, se assim não tiver ocorrido, a inconstitucionalidade é a consequência inevitável.

3.2. Os emolumentos fixados em tabela aprovada por acto regulamentar ou decreto-lei não autorizado como impostos inconstitucionais

O DL n.º 397/83, de 2 de Novembro e, mediante habilitação conferida pelo n.º 1 do artigo 3.º do DL 145/85, de 8 de Maio, as Portarias n.ºs 366/89, de 22 de Maio e 996/98, de 25 de Novembro fixaram o montante dos emolumentos devidos pela realização de actos notariais e registrais. O sistema adoptado consistiu, grosso modo, no estabelecimento de um montante fixo para os emolumentos devidos por cada tipo de acto notarial, a cobrar cumulativamente com um montante variável, apurado em função dos valores envolvidos pelo acto notarial em causa.

A explicação desta opção normativa é transparente. O montante fixo dos emolumentos corresponde ao custo do serviço prestado com a realização do acto notarial. O montante variável dos emolumentos não pode corresponder ao custo do serviço – que, pelo menos para os actos que pertençam ao mesmo tipo, será naturalmente sempre igual; a parte variável dos emolumentos notariais fixados visa, pois, financiar despesas públicas que nada têm que ver com os custos do serviço prestado.

O próprio legislador admite estas afirmações com a maior candura. Assim, o DL n.º 126/99, de 21 de Abril, ao admitir que caso as isenções emolumentares afectassem a remuneração dos conservadores e notários tal implicaria que esta «deixa[sse] de se ajustar ao trabalho efectivamente realizado», admite também implicitamente que o montante de emolumentos cobrados ultrapassa em muito o custo efectivo do serviço. O artigo 84.º, n.º 4 do DL 275-A/2000, de 9 de Novembro determina que, «[p]or despacho conjunto do Ministro da Justiça e do membro do Governo que tutela a área dos transportes, é fixado anualmente o encargo decorrente da atribuição do direito previsto nos n.ºs 1 e 2, a suportar pelo Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça»; admitindo-se portanto que tais receitas visam cobrir outros encargos que não o custo do serviço do qual deveriam constituir a contrapartida.

As conclusões que disto se podem extrair são claras:

a) *O montante variável dos emolumentos notariais em causa violava o princípio da cobertura do custo*⁶². Se se tiver em conta que, até à Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, nem sequer se impunha qualquer limite máximo dos emolumentos variáveis a cobrar, podendo os emolumentos devidos atingir montantes verdadeiramente astronómicos, torna-se evidente que a desproporção entre o custo efectivo do serviço e o montante do emolumento a cobrar

⁶¹ Assim, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, 20-22; J. G. XAVIER DE BASTO/A. G. LOBO XAVIER, «Ainda a distinção», 26.

⁶² Assim, J. G. XAVIER DE BASTO/A. G. LOBO XAVIER, «Ainda a distinção», 24-27; P. PATRÍCIO AMORIM, «Reembolso», 51.

exigido podia, em muitas situações, ter o carácter manifesto em geral exigido pelo Tribunal Constitucional e pela doutrina mais autorizada como critério do controlo jurisdicional. No entanto, deve recordar-se que, como se afirmou acima, a razão de ser da limitação do controlo de constitucionalidade às situações de desproporção manifesta se prende com a necessidade de garantir a margem de livre decisão do normador; portanto, tal limitação não pode ter qualquer relevância *quando é o próprio legislador que explicita reiteradamente qual é a parte do montante cobrado que corresponde ao custo efectivo do serviço*. Uma eventual declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, ou a simples desaplicação incidental, das normas que fixam a parte variável dos emolumentos notariais não implica a invasão de qualquer espaço reservado ao normador no âmbito de uma *margem de incerteza* quanto à adequação do montante em causa, uma vez que tal margem foi afastada pelo próprio legislador.

b) Como consequência da violação do princípio da cobertura do custo, *os emolumentos notariais, na sua parte variável, não se revestem de natureza sinalagmática*, na medida em que não correspondem a qualquer contrapartida da prestação efectuada ao particular⁶³.

c) Como consequência da violação do princípio da cobertura do custo e da consequente falta de sinalagmaticidade, *os emolumentos notariais, na sua parte variável, têm a natureza de imposto, e não de taxa*.

Como já se disse, o artigo 103.º, n.º 2 CRP consagra uma reserva de lei formal [lei da Assembleia da República ou decreto-lei governamental autorizado: artigo 165.º, n.º 1, i) CRP] em relação aos aspectos essenciais dos impostos, incluindo a sua taxa. Ora, até à recente aprovação do DL n.º 322-A/2001, de 14 de Dezembro, a taxa do verdadeiro imposto que era a parte variável dos emolumentos notariais constou sempre de actos normativos de natureza administrativa, ou de Decretos-Leis não autorizados que, por esse motivo, padeciam respectivamente de inconstitucionalidade formal e orgânica.

E note-se: o fundamento desta inconstitucionalidade nada tem que ver com o fundamento da ilegalidade *sui generis* dos actos em causa, que decorre da violação de exigências relativas apenas a determinada categoria de pessoas e, mesmo no que a estas respeita, a determinada categoria de actos notariais em que esteja envolvida. Como tal, as normas regulamentares que fixavam os montantes variáveis dos emolumentos eram inadmissíveis em geral – ou seja, em relação a todos os actos notariais – e não apenas na medida em que se aplicassem aos actos notariais relativos a operações de reunião de capitais de sociedades, o único aspecto em relação ao qual, de facto, se verificava uma contradição com o bloco de legalidade comunitária.

Por outro lado, a ilegalidade *sui generis* das mencionadas portarias fundava-se em razões materiais, derivadas da aplicação de um critério de proporcionalidade; a inconstitucionalidade que acaba de se defender resulta exclusivamente de um vício formal ou orgânico, não tendo para ela a questão material da proporcionalidade um alcance maior do que aquele de permitir aplicar aos emolumentos notariais uma qualificação jurídica que constitucionalmente determina a observância de exigências de forma e competência. Por isso, nem sequer está aqui em causa em a discussão acerca da questão abstracta de saber se seria constitucionalmente admissível,

⁶³ Parecem-nos ir no mesmo sentido as considerações de Assim, J. G. XAVIER DE BASTO/A. G. LOBO XAVIER, «Ainda a distinção», 27.

necessariamente por lei formal, a imposição de um tributo manifestamente desproporcional – isto é, de um imposto – como contrapartida da realização dos actos a que não se refere a Directiva. Certo é que isso não ocorreu, pelo que os emolumentos em causa estão irremediavelmente condenados à inconstitucionalidade⁶⁴.

3.3 Nulidade dos actos notariais

Sendo inconstitucionais, por violação dos princípios constitucionais da reserva de lei fiscal e da reserva de competência legislativa da Assembleia da República, as normas que previam a parte variável do montante dos emolumentos notariais e registais, os actos administrativos notariais que procederam à sua liquidação ao abrigo daquelas normas são, como é natural, (consequentemente) inconstitucionais e, logo, *lato sensu* ilegais e inválidos.

É doutrinariamente consensual que, de entre os desvalores (i. é, *formas de invalidade*) dos actos administrativos, apenas a nulidade – e, para quem a considere como um desvalor jurídico, a inexistência – acarretam a absoluta e perpétua improdutividade jurídica (artigo 134.º, n.º 1 CPA). O problema do prazo de que os particulares dispõem para obter a restituição dos emolumentos indevidamente cobrados em consequência de actos de liquidação ilegais está, assim, indissolúvelmente ligado à questão do *desvalor jurídico dos actos administrativos consequentemente inconstitucionais*.

Existe um grupo de situações em que, mercê do concreto conteúdo da norma inconstitucional aplicada, a inconstitucionalidade superveniente dos actos administrativos conduz, à luz da teoria geral da invalidade do acto administrativo, a vícios inequivocamente conducentes a um específico desvalor jurídico⁶⁵.

A situação em causa não pertence a este grupo. Como tal, e tendo em consideração o carácter residual do desvalor da anulabilidade no Direito administrativo português (artigo 135.º CPA), bem como a pretensa taxatividade do elenco legal de situações de nulidade⁶⁶, a solução mais evidente para o problema em análise seria precisamente a da anulabilidade. Tal solução

⁶⁴ E a questão teórica perdeu mesmo qualquer interesse prático, pelo menos no curto prazo, já que, no recente DL n.º 322-A/2001, de 14 de Dezembro, demonstrando assinalável cautela, o Governo optou por acabar com a parte variável dos emolumentos notariais, professando fazer uma aplicação estrita do princípio da proporcionalidade (i. é, do princípio da cobertura do custo), recorrendo ainda a autorização parlamentar. No entanto, já levanta muitas dúvidas a pretensão de aplicação retroactiva, às situações em que tenha ocorrido a anulação da liquidação, de emolumentos notariais fixos em montantes superiores aos vigentes à data da prática dos actos anulados.

⁶⁵ Isto sucede de forma evidente nos casos em que a inconstitucionalidade da norma aplicanda acarrete a ausência no acto administrativo de qualquer dos seus elementos essenciais ou de outros requisitos de validade para cuja preterição a lei comine o desvalor da nulidade, nos termos do artigo 133.º, 1, 2 CPA {por exemplo se, por virtude da não aplicação da norma inconstitucional, o conteúdo ou o objecto do acto administrativo de aplicação aquele forem impossíveis, ininteligíveis, envolverem a prática de um crime ou ofenderem o conteúdo essencial de um direito fundamental [artigo 134.º, 2, c), d) CPA] ou se, por virtude da mesma inconstitucionalidade, não existir competência para a prática de tal acto [artigo 134.º, 2, b) CPA]}. Sobre estas e outras situações semelhantes, A. SALGADO DE MATOS, *A fiscalização administrativa*, 299-300 (II, II, III, 1.4.1.) e os Autores aí citados.

⁶⁶ Defendendo esta taxatividade, P. OTERO, «O acto administrativo», in C. J. FAUSTO DE QUADROS/J. M. FERREIRA DE ALMEIDA/P. OTERO/L. SOUSA DA FÁBRICA: «Procedimento administrativo», DJAP 6 (1994), 470-536 (495-496).

estaria, inclusivamente, em consonância com a posição defendida por importantes sectores da doutrina nacional e estrangeira⁶⁷. No entanto, o problema não é tão simples como parece.

Com efeito, a aplicação administrativa de normas inconstitucionais implica, como acabou de se dizer, a inconstitucionalidade consequente dos actos administrativos aplicadores. Ora, o fenómeno da inconstitucionalidade consequente torna inaceitável a tese da anulabilidade dos actos administrativos de aplicação, como se verá já de seguida.

Em casos de ilegalidade menos grave de determinados actos administrativos, o legislador exclui, por motivos ligados à exigência de segurança jurídica e de tutela da confiança dos particulares⁶⁸, a possibilidade da impugnação jurisdicional de um acto administrativo para além de um determinado prazo; passado este, em caso algum pode aquele acto vir a ser destruído com fundamento na sua ilegalidade. Assim, o *fim* que visa atingir-se com o estabelecimento da anulabilidade dos actos administrativos é a protecção da segurança jurídica e da tutela da

⁶⁷ No sentido da mera anulabilidade dos actos de aplicação, devida ou indevida, de normas legais inconstitucionais, que não recaiam sob qualquer previsão de nulidade, na doutrina portuguesa: J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito constitucional e teoria da constituição*, Coimbra, ³1999, 871; falando em «erro sobre os pressupostos de Direito», M. ESTEVES DE OLIVEIRA/P. COSTA GONÇALVES/J. PACHECO DE AMORIM, *Código do Procedimento Administrativo comentado*, Coimbra, ²1997, *sub art.* 133.º, 643; essencialmente, R. MEDEIROS, *A decisão de inconstitucionalidade – Os autores, o conteúdo e os efeitos da decisão de inconstitucionalidade da lei*, dissertação de doutoramento, Lisboa, 1999, 628-635. Na doutrina italiana: A. A. CERVATI, «Gli effetti della pronunzia di incostituzionalità delle legge sull'atto amministrativo», *Giur. Cost.* (1963), 1214-1232 (1225); E. GARBAGNATI, «Efficacia nel tempo della decisione d'accoglimento della Corte Costituzionale», in *Aspetti e tendenze del Diritto costituzionale. Scritti in onore di Costantino Mortati*, IV, Roma, 1977, 409-443 (428); F. LA VALLE, «La retroazione della pronunzia d'incostituzionalità sui provvedimenti e sugli adempimenti amministrativi», *RTDPC* 17 (1963), 875-924 (888, 900); G. ZAGREBELSKY, «Proceso costituzionale», *Enciclopedia del Diritto* XXXVI (1987), 521 ss. (639); C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, II, Pádua, ⁹1976, II, 1420; L. PALADIN, «Cenni sul sistema delle responsabilità civili per l'applicazione di leggi incostituzionali», *Giur. Cost.* (1960), 1029-1039, (1032); aparentemente mesmo sem admitir qualquer situação de nulidade, A. CERRI, *Corso di giustizia costituzionale*, Milão, 1994, 103; F. MODUGNO, «Esistenza delle legge incostituzionale e autonomia del "potere esecutivo"», *Giur. Const.* (1963), 1728-1764 (1745-1746, 1754); S. POMODORO, «Di un sindacato degli organi amministrativi sulla costituzionalità delle leggi», *RTDP* (1959), 529 ss. (553, 553³); algo ambiguamente, A. ANGELETTI, «Osservazioni in tema di mancanza di potere nella P.A. conseguente a pronuncia della Corte Costituzionale, ed inesistenza di provvedimento amministrativo», *Foro Amm.* (1967-II), 129-142 (133-140, esp. 139). Na doutrina alemã: U. BATTIS, «Die Verfassungsverstöß und seine Rechtsfolgen», in J. ISENSEE/P. KIRCHOFF, *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, VII, 231-270 (256); TH. SCHILLING, *Rang und Geltung von Normen in gestuften Rechtsordnungen*, Berlim, 1994, 578; defendendo expressamente a anulabilidade mesmo nos casos em que a inconstitucionalidade da lei acarrete a inexistência da competência administrativa exercida, argumentando com a eficácia da lei inconstitucional até à declaração de inconstitucionalidade, E. MAISCH, «Hat die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes die Nichtigkeit der darauf gestützten Verwaltungsakte zur Folge?», *NJW* (1959), 227-228 (228-229); reiterando esta posição, IDEM, «Nochmals: Zur Frage der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts», *NJW* (1959), 1475-1476 (1476); defendendo a anulabilidade em qualquer caso, H.-U. ERICHSEN, «Das Verwaltungshandeln», in H.-U. ERICHSEN (org.), *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Berlim-Nova Iorque, ¹¹1998, 226-462, (319); defendendo a anulabilidade em qualquer situação que não seja de inconstitucionalidade evidente da lei aplicada, H. SIGLOCH, «Vorläufige Geltung verfassungswidriger Gesetze?», *JZ* (1958), 80 ss. (82); admitindo a anulabilidade apenas em relação aos actos sobre os quais se tenha formado caso decidido antes da declaração de inconstitucionalidade, A. ARNDT, «Hat die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes die Nichtigkeit der darauf gestützten Verwaltungsakte zur Folge?», *NJW* (1959), 863 ss. (864).

⁶⁸ Assim, H. MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Munique, ¹²1999, 268; M. G. FERREIRA PINTO, *Considerações sobre a reclamação prévia ao recurso contencioso*, Lisboa, 1983, 13.

confiança; o *meio* escolhido para atingir tal fim é o de, a partir de certo momento, colocar a subsistência do acto administrativo ao abrigo de qualquer disputa acerca da sua legalidade.

Esta absoluta intangibilidade dos actos administrativos com fundamento na sua ilegalidade pelo decurso de um prazo, característica da anulabilidade, é, contudo, proibida pela Constituição quanto aos actos administrativos de aplicação de normas inconstitucionais. De facto, do regime dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral estabelecido no artigo 282.º CRP, especialmente *a contrario sensu* do n.º 3, depreende-se que, ao invés daquilo que decorre da solução da lei alemã, vertida no § 79, 2 BVerfGG, a declaração com força obrigatória geral da inconstitucionalidade de uma norma jurídica não permite a manutenção dos (impropriamente) chamados “casos decididos” administrativos. Portanto, exceptuada a possibilidade de juridificação de efeitos putativos da norma inconstitucional ao abrigo do artigo 282.º, 4 CRP, e ao contrário do que se passa com os casos julgados jurisdicionais, a declaração de inconstitucionalidade de uma norma acarreta a insubsistência de todos os actos administrativos (como de todos os actos jurídicos em geral) praticados com fundamento na norma inconstitucional. Portanto, mesmo que se admitisse a inopugnabilidade do acto administrativo de aplicação de uma norma legal inconstitucional a partir de um qualquer momento e durante um qualquer período até à declaração da inconstitucionalidade antecedente da norma aplicada, seria forçoso admitir que, *pelo menos a partir deste momento*, a invalidade daquele acto voltaria, e agora para sempre, a poder servir de fundamento para a sua destruição pelos órgãos competentes. Este regime aberrante não corresponderia certamente a qualquer forma de anulabilidade⁶⁹.

Por outro lado, a mera anulabilidade dos actos administrativos de aplicação de normas inconstitucionais também não é admissível tendo em conta os fins que se viu presidirem à cominação daquele desvalor.

A anulabilidade só serve o fim da segurança jurídica se o acto administrativo anulável, passado o prazo para a sua impugnação, estiver a coberto de qualquer possibilidade de destruição com fundamento na sua ilegalidade; se, a partir daquele momento, todos os operadores jurídicos, a começar pela própria Administração e a acabar nos particulares, puderem agir como se o acto tivesse a estabilidade de um acto legal, independentemente de o ser ou não. Ora, a solução da mera anulabilidade dos actos administrativos de aplicação de normas inconstitucionais geraria, pelo contrário, um cúmulo de insegurança jurídica: a partir do momento em que, por aplicação do regime da anulabilidade, se verificasse a sua inopugnabilidade, e por um período de duração imprevisível, Administração e particulares estariam obrigados à observância, como se fosse legal, de um acto administrativo que, pela sua antijuridicidade, estava condenado a ser retroactivamente apagado da ordem jurídica.

Se assim pode dizer-se, o acto administrativo de aplicação de normas legais inconstitucionais está, por definição, *sob a espada de Dâmocles*, situação que não é susceptível

⁶⁹ Aliás, no sentido daquilo que se afirma no texto depõe o entendimento corrente da doutrina acerca do 204.º, a) CPPT, de acordo com o qual o contribuinte pode opor à execução fiscal a inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação, situação na qual se inclui a situação de inconstitucionalidade da norma aplicanda. Sobre isto, *supra*, 2.2.

de ser alterada através da cominação deste ou daquele desvalor para a sua ilegalidade. Ao invés, a solução da anulabilidade acumularia ainda maior incerteza sobre aquela que já decorre da simples emissão de um acto inconstitucional. Ou seja, a anulabilidade dos actos administrativos de aplicação de normas inconstitucionais é teleológica e axiologicamente inaceitável porque não só seria absolutamente insusceptível de atingir, *como iria mesmo perverter*, o fim de salvaguarda da segurança jurídica subjacente à anulabilidade.

Dois outros motivos concorrem ainda para a exclusão da teoria da anulabilidade:

Primeiro, sob pena de, em total incongruência com a inequívoca opção constitucional pela nulidade e total improdutividade jurídica dos actos normativos inconstitucionais⁷⁰, se tolerar que um acto normativo inconstitucional produza, afinal, efeitos mediatos através das refacções que a sua aplicação por um acto administrativo opera na ordem jurídica, é forçoso que a ineficácia deste acto subsista ininterruptamente *desde a sua prática, até e para além* da declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral da norma que visava aplicar.

Segundo, seria inconstitucional, por violação do artigo 20.º CRP, uma interpretação das normas legais pertinentes pela qual deixasse de poder ser impugnado, por quem fosse por ele prejudicado, um acto que continua a poder ser eliminado da ordem jurídica. A exclusão, a partir de determinado momento, da impugnação jurisdicional de actos administrativos anuláveis é, em geral, constitucionalmente inatacável. Mas já não parece constitucionalmente admissível que, existindo ainda (e para sempre...) a possibilidade jurídica de destruição *ex tunc* de um determinado acto administrativo com fundamento na sua ilegalidade – como demonstra o efeito da declaração de inconstitucionalidade de uma norma inconstitucional sobre os actos administrativos de aplicação desta – a lei exclua o acesso dos cidadãos a meios jurisdicionais que permitam efectivar tal destruição.

⁷⁰ A tese da nulidade como desvalor genérico das dos actos normativos inconstitucionais é esmagadoramente maioritária na doutrina portuguesa. Assim, falando em «nulidade *sui generis*», J. MIRANDA, *Manual de Direito constitucional*, II, Coimbra, ²1983, reimp. 1996, 373; falando em «nulidade atípica», M. REBELO DE SOUSA, *O valor jurídico do acto inconstitucional*, Lisboa, 1988, 231 e IDEM, «Inexistência jurídica», DJAP 5 (1993), 231 ss. (238-239); falando em «nulidade absoluta», IDEM, *Direito constitucional I – Introdução à teoria da Constituição*, Braga, 1979, 391; falando em nulidade *ipso jure*, J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito constitucional*, 884, 886, 947; J. J. GOMES CANOTILHO/V. MOREIRA, *Constituição da República portuguesa anotada*, Coimbra, ³1993, sub art. 277.º, 996, sub art. 281.º, 1033, sub art. 282.º, 1039-1040; IDEM, *Fundamentos da Constituição*, Coimbra, 1991, 275; R. MEDEIROS, *A decisão*, 275-276; M. GALVÃO TELES, «Inconstitucionalidade pretérita», in J. MIRANDA (org.), *Nos dez anos da Constituição*, Lisboa, 1987, 265 ss. (328-335); J. OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito – Introdução e teoria geral*, Coimbra, ⁹1995, 279; J. M. CARDOSO DA COSTA, «A jurisdição constitucional em Portugal», in AA. VV., *Estudos em homenagem ao prof. doutor Afonso Rodrigues Queiró*, I, Coimbra, 1984, 209-258 (251-252). Já na vigência da Constituição de 1933: M. CAETANO, *A Constituição de 1933. Estudo de Direito político*, Coimbra, ²1957, 149; nos casos em que pudesse haver declaração com força obrigatória geral, A. RODRIGUES QUEIRÓ, «O controlo jurisdicional da constitucionalidade das leis», BFDUC 26 (1950), 297 ss. (312); M. GALVÃO TELES, *Direito constitucional português vigente*, ²1971, 103-105; embora dando grande espaço à inexistência jurídica, IDEM, *Eficácia dos tratados na ordem interna portuguesa (condições, termos, limites)*, Lisboa, 1967, 134-136. Contra, apenas V. CANAS, *Introdução às decisões de provimento do Tribunal Constitucional*, Lisboa, ²1994, 125-132, defendendo que o concreto desvalor de uma lei inconstitucional é fixado caso a caso pelo Tribunal Constitucional. A posição é também maioritária, embora não tão expressivamente, na doutrina alemã e goza de significativo peso na doutrina italiana. Para referências mais completas a Direitos estrangeiros e para uma fundamentação desenvolvida da teoria da nulidade dos actos normativos inconstitucionais no Direito constitucional português, significativamente divergente no plano argumentativo em relação às teses tradicionais, A. SALGADO DE MATOS, *A fiscalização administrativa*, 163-175 (II, II, III, 1.4.1.).

Assim sendo, a conclusão que se impõe – *mesmo para quem defenda a mera anulabilidade dos actos normativos inconstitucionais* – é a de que, por virtude da sua inconstitucionalidade superveniente, os actos administrativos que apliquem normas inconstitucionais são *nulos*^{71/72}. São evidentes as ilações a retirar quanto ao desvalor dos actos notariais de liquidação de emolumentos com fundamento nas normas regulamentares em causa⁷³.

Esta solução está, aliás, em coerência com a opção legal, tradicional no Direito administrativo português, pela nulidade dos actos administrativos consequentes de outros actos administrativos inválidos [artigo 133.º, 2, i) CPA] e constitui outra prova da sobrevivência da figura da *nulidade por natureza* enquanto categoria ontologicamente ineliminável, a acrescentar à já referida acima.

4. O prazo para o exercício do direito à restituição dos emolumentos indevidamente cobrados

Ao contrário do regime da anulabilidade, que implica para os particulares a inopugnabilidade jurisdicional do acto viciado após o decurso do prazo de 90 dias (artigo 102.º, n.º 1 CPPT), decorre do regime geral da nulidade a absoluta improdutividade jurídica do acto

⁷¹ Também no sentido da nulidade dos actos administrativos aplicadores de normas legais inconstitucionais, na doutrina portuguesa, admitindo mesmo situações de inexistência por violação do conteúdo essencial de direitos, liberdades e garantias: M. REBELO DE SOUSA, *O valor jurídico*, 332-333; J. C. VIEIRA DE ANDRADE, «Validade (do acto administrativo)», DJAP VII (1996), 581-592 (591). Na doutrina italiana: aparentemente, V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, Pádua, 1984, 392-393; A. PACE, «Espropri inconstituzionali: restituzione e responsabilità civile della Pubblica Amministrazione per l'applicazione di leggi illegittime», Giur. Cost. (1962), 1229-1244 (1237); V. VIGORITTI, «A proposito di un contrasto fra Cassazione civile e Cassazione penale sull'efficacia delle sentenze della Corte Costituzionale», RTDPC 20 (1966), 701-707 (706-707). Na doutrina alemã: implicitamente, ao excluir o dever de obediência a actos de aplicação de leis inconstitucionais, H. MICHEL, «Normenkontrolle durch die vollziehende Gewalt», NJW (1960), 841 ss. (844); defendendo a nulidade para os actos administrativos sobre os quais ainda não se formou caso decidido («actos em relação aos quais a questão da validade ainda está pendente»), A. ARNDT, «Hat die Feststellung», 864 (em fundada crítica a esta posição, no entanto, E. MAISCH, «Nochmals», 1476); mais abrangentemente, A. ARNDT, «Nochmals: welche Folge hat die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes für einen darauf gestützten Verwaltungsakt? Angebliche Rückwirkung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen», NJW (1959), 2145-2147 (2146); admitindo a nulidade em casos de aplicação de leis evidentemente inconstitucionais, H. SIGLOCH, «Vorläufige Geltung», 82.

⁷² No entanto, parece ser outra a solução, em geral, quanto aos actos que violem a Constituição de forma directa e não por aplicação de uma lei interposta: a nulidade dos actos administrativos directamente violadores da Constituição teria como consequência imediata a transformação em casos de nulidade das infracções dos princípios constitucionais da Administração pública do artigo 266.º, 2 CRP, pacificamente entendidas como casos de anulabilidade, o que implicaria o alargamento da primeira a ponto de, na prática, por em causa a segunda como desvalor-regra do Direito administrativo português; acresce não existir qualquer motivo lógico que imponha nestes casos a nulidade por natureza, ao contrário do que sucede com os casos de inconstitucionalidade consequente (contra, defendendo a nulidade dos actos administrativos em causa, admitindo mesmo situações de inexistência por violação do conteúdo essencial de direitos, liberdades e garantias, M. REBELO DE SOUSA, *O valor jurídico*, 271).

⁷³ Também no sentido da nulidade com fundamento na inconstitucionalidade, mas sem demonstrar a inaceitabilidade da tese da mera anulabilidade e sem acentuar explicitamente o carácter consequente da inconstitucionalidade em causa, P. PATRÍCIO AMORIM, «Reembolso», 51.

viciado, bem como a possibilidade da sua impugnação a todo o tempo (artigo 134.º, n.º 2 CPA, artigo 102.º, n.º 3 CPPT). *Se este regime fosse aplicável aos actos de liquidação de emolumentos notariais estes poderiam, portanto, ser impugnados a todo o tempo.*

Está-se em crer que, ainda que de forma apenas latente, o fundamento da jurisprudência *pro fisco* nesta matéria, incluindo o aresto em comentário, tem sido o fantasma da necessidade de devolução pelo Estado dos montantes indevidamente cobrados a título emolumentar desde o momento já longínquo da entrada em vigor da primeira tabela regulamentar, ainda por cima acrescidos dos respectivos juros⁷⁴ – que ascenderia, sem qualquer dificuldade, a várias dezenas de milhões de euros. Mas não somos particularmente sensíveis a esta *razão de Estado*, por vários motivos.

Desde logo, não deixa de ser algo chocante que o Estado possa acabar por retirar significativas vantagens patrimoniais de um tributo inconstitucionalmente criado, pelo simples facto de o cidadão médio, atenta a sua normal impreparação jurídica e o próprio enraizamento social do pagamento de emolumentos notarias, não estar desperto para a possibilidade da impugnação destes e, muito menos, para a necessidade de que tal impugnação se dê num prazo muito curto. Se a possibilidade de impugnação das liquidações nulas durante um período mais lato do que o que decorre do regime da anulabilidade representa um perigo para as finanças públicas, então que, em congruência absoluta com os restantes dados sistemáticos e valorativos, esse perigo seja assumido pela ordem jurídica e possa pelo menos servir como um constrangimento para que o Estado seja futuramente mais cauteloso e respeitador da constitucionalidade objectiva e dos direitos dos particulares aquando da criação e regulação dos tributos.

Todavia, não parece que, mesmo tendo em conta a nulidade, total improdutividade jurídica e possibilidade de impugnação a todo o tempo das liquidações de emolumentos, seja tão grande ou tão iminente como se quer fazer supor o perigo de bancarrota em que o Estado português incorre como consequência da admissão da tese da nulidade daquelas.

Em primeiro lugar, não está excluída a possibilidade de, no exercício da competência prevista no artigo 281.º, n.º 2, c) CRP, o próprio Primeiro-Ministro requerer ao Tribunal Constitucional a declaração com força obrigatória geral das normas regulamentares que, em violação do princípio da reserva de lei, fixaram inconstitucionalmente os montantes emolumentares, requerendo simultaneamente que aquele Tribunal faça uso da faculdade conferida pelo artigo 282.º, n.º 4 CRP, fixando os efeitos da inconstitucionalidade somente a partir da data da publicação da decisão no sentido da sua declaração. Aliás, tendo em conta a generosidade (também acentuadamente *pro fisco*) com que o Tribunal Constitucional tem utilizado esta faculdade em matéria fiscal, não é difícil de prever qual a opção que tomaria a este respeito⁷⁵. Contudo, há que reconhecer a delicadeza e os riscos políticos que resultariam

⁷⁴ Esta última afirmação é consensual na doutrina e já foi aceite pela jurisprudência fiscal em matéria de emolumentos; sobre isto, P. PATRÍCIO AMORIM, «Reembolso», 52 e jurisprudência aí citada.

⁷⁵ O que se afirma no texto não pressupõe, antes pelo contrário, qualquer concordância com a referida orientação do Tribunal Constitucional, indo-se mesmo ao ponto de afirmar que grande parte das decisões de fixação de efeitos da inconstitucionalidade pelo Tribunal Constitucional ao abrigo do artigo 282.º, n.º 4 CRP – e não apenas em matéria fiscal – são elas próprias inconstitucionais por não verificação dos pressupostos constitucionalmente exigidos ou por deficiente

para o Governo da adopção desta solução radical⁷⁶.

Em segundo lugar, o facto de os actos de liquidação de emolumentos notariais em análise serem nulos, e de a declaração da sua nulidade poder ocorrer a todo o tempo, não significa que seja perpétuo o direito dos particulares à restituição do tributo indevidamente cobrado. Com efeito, constitui um princípio geral de Direito a prescrição dos direitos por decurso do tempo⁷⁷. A prescrição constitui uma causa de extinção dos direitos, que nada tem que ver com eventuais prazos de relevância substantiva ou processual de desvalores jurídicos ou para a utilização de meios jurisdicionais: no Direito privado, um negócio jurídico nulo é impugnável a todo o tempo (artigo 286.º CC) e, contudo, o direito das partes a obter a restituição das prestações efectuadas prescreve no prazo de vinte anos (artigo 309.º CC).

A prescrição constitui um imperativo de segurança e traduz o reconhecimento da repercussão do tempo na estabilização das situações jurídicas⁷⁸. Como tal, não é difícil fundamentá-la directamente no princípio constitucional do Estado de Direito. As obrigações de natureza fiscal, quer aquelas de que sejam titulares os particulares, quer aquelas de que sejam titulares as pessoas colectivas públicas, não escapam ao funcionamento do mecanismo da prescrição. E mesmo por maioria de razão: em matéria tributária, o decurso do tempo – e consequentemente a relevância da prescrição – assume uma importância acrescida em relação a outros ramos do Direito. De facto, do ponto de vista do particular, há que ter em conta as expectativas de não tributação necessariamente geradas pelo não exercício das competências *administrativas* em matéria tributária, sejam de liquidação ou de cobrança⁷⁹. Do ponto de vista da pessoa colectiva pública, não pode deixar de reconhecer-se que – por implicarem necessariamente a utilização retrospectiva de recursos presentes e por, em consequência da usual massificação dos actos de liquidação, tenderem a assumir volumes consideráveis – as restituições de tributos indevidamente cobrados provocam um desequilíbrio na estrutura das receitas públicas que se agrava com a passagem do tempo.

Estas particularidades da relação jurídica fiscal geral justificam, sem dúvida um prazo prescricional mais curto do que o prazo geral da prescrição estabelecido no Código Civil e que

fundamentação da sua verificação, também ela prescrita pela lei fundamental. Aliás, sustenta-se mesmo *de iure constituendo* que em próxima revisão constitucional se preveja a impossibilidade de utilização do poder deferido ao Tribunal Constitucional pelo artigo 282.º, n.º 4 CRP quando e na medida em que da inconstitucionalidade decorra para uma pessoa colectiva pública o dever de restituir uma quantia pecuniária ou qualquer outra prestação susceptível de avaliação patrimonial efectuada por um particular. Aliás, a *ratio* de uma disposição deste tipo seria absolutamente coincidente – apesar de não serem idênticas as normas ou as situações a que estas se aplicam – com a do artigo 6.º, n.º 5 do DL n.º 256-A/77, de 17 de Junho, que determina a inexistência de causa legítima de inexecução das decisões dos tribunais administrativos quando destas decorra para a Administração pública uma obrigação pecuniária de quantia certa.

⁷⁶ As consequências jurídicas seriam também relevantes: de facto, nos termos do artigo 325.º CC, aqui aplicável, o reconhecimento do direito por parte do devedor perante o respectivo titular interrompe a contagem do prazo de prescrição, o que resultaria numa ampliação do prazo durante o qual os particulares lesados poderiam efectivar perante o Estado o seu direito à restituição dos emolumentos indevidamente cobrados.

⁷⁷ Também falando num princípio de prescrição, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual*, 120.

⁷⁸ B. RODRIGUES, «A prescrição no Direito tributário», in D. LEITE DE CAMPOS *et al*, *Problemas fundamentais de Direito tributário*, Lisboa, 1999, 261-298 (263).

⁷⁹ No Direito alemão, sobre isto, K. TIPKE/J. LANG, *Steuernrecht*, 799-800.

é, como já se disse, de vinte anos; e, como se viu, são igualmente ponderosas as razões que depõem em favor de um prazo de prescrição mais curto que o geral, quer no que respeita às dívidas dos particulares perante a Administração, quer no que respeita às dívidas da Administração perante os particulares, surgidas no âmbito de relações jurídicas fiscais. A existência de prazos prescricionais mais curtos nada tem de anormal, uma vez que o próprio Código Civil os estabelece, precisamente para situações em que se justifica uma mais rápida consolidação das situações jurídicas; por exemplo, nos arts. 310.º, 316.º, 317.º, 473.º e 498.º CC. Uma dessas situações é referente à obrigação de restituir o indevidamente recebido e o recebido por virtude de uma causa que deixou de existir (enriquecimento sem causa: artigo 473.º CC) – estruturalmente semelhante à emergente da restituição de tributos cobrados com fundamento em acto de liquidação inválido – para a qual se estabelece um prazo de prescrição de apenas três anos a contar da data em que o credor teve conhecimento do direito que lhe compete e da pessoa do responsável (artigo 482.º CC).

O prazo prescricional geral das dívidas tributárias em matéria fiscal encontra-se hoje estabelecido no artigo 48.º, n.º 1 LGT, sendo de oito anos a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, nos impostos periódicos, ou a partir da data de ocorrência em que o facto tributário ocorreu, nos impostos de prestação única, como é o caso.

Contra a aplicação desta disposição à situação em análise poderia argumentar-se com o conteúdo dos n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo 48.º e do artigo 49.º LGT, bem como com a contraposição entre o conceito de *dívida tributária* e os conceitos de direito ao reembolso e à restituição do imposto no artigo 30.º, n.º 1, a) e c) LGT. Estes argumentos tenderiam a demonstrar que o prazo prescricional estabelecido no n.º 1 do artigo 48.º LGT diria respeito apenas às dívidas dos particulares em face dos entes públicos e não às dívidas destes em face daqueles⁸⁰.

No entanto, os argumentos referidos não convencem. A inquestionável afirmação de que os n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo 48.º e ao artigo 49.º LGT não foram pensados para as dívidas de entes públicos perante os particulares surgidas no âmbito de relações jurídicas fiscais levam apenas à conclusão de que, efectivamente, não se lhes aplicam, sem que isso infirme de forma alguma a aplicabilidade às mesmas situações do artigo 48.º, n.º 1 LGT. A contraposição entre as alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 30.º LGT também não permite extrair a conclusão de que a obrigação de reembolso ou restituição não é uma dívida tributária para efeitos do artigo 48.º, 1 LGT, pois tal levaria também necessariamente à exclusão do carácter tributário das obrigações referidas nas alíneas d) e e) do mesmo n.º 1 do artigo 30.º e no artigo 29.º LGT. Aliás, o n.º 2 do mesmo normativo utiliza a expressão *crédito tributário* num sentido patentemente mais amplo do que aquele utilizado na alínea a) do número anterior, não havendo qualquer razão para excluir que seja também mais amplo o sentido do conceito no artigo 48.º, n.º 1 LGT⁸¹.

Pelo contrário, para além do poderoso argumento textual decorrente do artigo 48.º, n.º 1,

⁸⁰ Com esta interpretação, por exemplo, implicitamente, B. RODRIGUES, «A prescrição», *passim*.

⁸¹ É essencialmente por este motivo que se afastam as dúvidas anteriormente expressas em A. SALGADO DE MATOS, *Código do IRS anotado*, Lisboa, 1999, *sub art.* 87.º, 450, quanto à questão de saber se a expressão *dívida tributária* abrange, no artigo 48.º LGT, os juros indemnizatórios e compensatórios.

depõe claramente no sentido contrário a teleologia subjacente ao instituto da prescrição, que justifica soluções absolutamente idênticas para as dívidas das pessoas colectivas públicas e dos particulares emergentes no seio de uma relação jurídica tributária – afinal, todas elas com propriedade merecedoras da qualificação de *dívidas tributárias*⁸².

Aliás, a solução da uniformidade de prazo de prescrição das dívidas tributárias, quer tenham por devedores os particulares, quer tenham por devedores entes públicos, é consensual no Direito comparado. Assim, por exemplo, a *Ley General Tributaria* espanhola estabelece que «o direito à devolução dos ingressos indevidos» prescreverá em quatro anos [artigo 64.º, d)], contados «a partir do dia em que se realizou o ingresso indevido» (artigo 65.º), solução idêntica à fixada para as dívidas fiscais dos particulares perante os entes públicos em causa [artigos 64.º, b) e 65.º, determinando este último que, neste caso, o prazo se começa a contar a partir da data em que finalize o prazo para pagamento voluntário do tributo]. No Direito alemão, é pacífico que o regime da prescrição (*Zahlungsverjährung*), estabelecido nos §§ 228-232 AO, nomeadamente quanto ao prazo de cinco anos fixado pelo § 228, S. 2 AO se aplica a todas os créditos emergentes de relações jurídico-fiscais, logo não apenas àqueles dos entes públicos mas também aos dos particulares⁸³; motivo pelo qual, após o decurso de tal prazo, fica definitivamente prejudicada a pretensão dos particulares à restituição do imposto (*Steuerstattungsanspruch*)⁸⁴.

A solução que se defende ser vigente no Direito nacional permite concluir que, embora os actos de liquidação de emolumentos notariais e registais em causa sejam nulos e, portanto, absolutamente improdutivos e impugnáveis a todo o tempo, o prazo de prescrição do direito à restituição daqueles emolumentos é apenas de oito anos a contar da data da ocorrência do facto tributário⁸⁵.

Julga-se que tal conclusão, para além de ser aquela que melhor se ajusta ao Direito vigente e a uma necessária ultrapassagem de uma tão tradicional como indesejável visão atávica do Direito fiscal, permite também chegar a um razoável equilíbrio entre os interesses públicos e privados em presença.

5. Conclusões:

1. Os emolumentos notariais e registais de montante variável referentes a operações de reunião de capitais, fixados no DL n.º 397/83, de 2 de Novembro e, mediante habilitação conferida pelo n.º 1 do artigo 3.º do DL 145/85, de 8 de Maio, nas Portarias n.ºs 366/89, de 22

⁸² Defendendo sumariamente a aplicação do prazo prescricional do artigo 87.º LGT enquanto prazo prescricional geral em matéria fiscal, A. SALGADO DE MATOS, *Código do IRS, sub art. 87.º, 449*.

⁸³ K. TIPKE/J. LANG, *Steuerrecht*, 875.

⁸⁴ K. TIPKE/J. LANG, *Steuerrecht*, 197-198.

⁸⁵ Isto não significa que a nulidade do acto de liquidação não possa ainda ter alguma relevância passados estes oito anos sem que ocorra o exercício do direito à restituição, nomeadamente enquanto pressuposto jurídico do exercício de direitos que eventualmente possam ainda ser feitos valer; mercê do regime específico da nulidade, poderá ser sempre invocada pelo particular interessado para tais efeitos.

de Maio e 996/98, de 25 de Novembro, contrariavam a Directiva 69/335/CEE.

2. Como consequência de tal desconformidade, e atento o princípio do primado do Direito Comunitário, eram absolutamente inaplicáveis na ordem jurídica portuguesa.

3. Assim sendo, e sob pena de esvaziamento de tal proibição de aplicação, os actos administrativos notariais e registais que a esta tenham procedido são nulos por natureza.

4. A mesma conclusão se impõe caso se tenha em atenção que inexistente qualquer base normativa que autorize a cobrança de tais emolumentos.

5. Por não lhes assistir uma finalidade de cobertura do custo do serviço e por não se revestirem de sinalagmaticidade, os emolumentos notariais e registais de montante variável, fixados no DL n.º 397/83, de 2 de Novembro e, mediante habilitação conferida pelo n.º 1 do artigo 3.º do DL 145/85, de 8 de Maio, nas Portarias n.ºs 366/89, de 22 de Maio e 996/98, de 25 de Novembro, não constituíam taxas e sim verdadeiros impostos.

6. Estando a fixação dos aspectos essenciais dos impostos sujeitos à reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República e à reserva de lei, o DL n.º 397/83, de 2 de Novembro e as Portarias n.ºs 366/89, de 22 de Maio e 996/98, de 25 de Novembro, eram, respectivamente, orgânica e formalmente inconstitucionais.

7. Por força da sua inconstitucionalidade consequente, os actos administrativos notariais de liquidação de emolumentos praticados ao abrigo do o DL n.º 397/83, de 2 de Novembro e das Portarias n.ºs 366/89, de 22 de Maio e 996/98, de 25 de Novembro, são nulos e, como tal, impugnáveis a todo o tempo.

8. O artigo 48.º, n.º 1 LGT consagra um prazo prescricional geral em matéria fiscal, também aplicável às dívidas das pessoas colectivas públicas perante particulares que sejam emergentes de relações jurídicas fiscais.

9. O prazo de prescrição do direito à restituição dos emolumentos indevidamente cobrados ao abrigo do o DL n.º 397/83, de 2 de Novembro e das Portarias n.ºs 366/89, de 22 de Maio e 996/98, de 25 de Novembro é, portanto, de oito anos a contar da data da ocorrência do facto tributário.