cadorias e a ordenar que fosse lavrado novo acórdão em conformidade, o qual não precisava de homologação.

Sendo que, mesmo então, mau grado tais poderes ministeriais, hoje inexistentes, o acto contenciosamente recorrível era sempre a decisão proferida em última instância por órgão do contencioso técnico-aduaneiro, nos termos do artº 42º, 1, c), do ETAF, na redacção então em vigor, sendo de salientar que, actualmente, após as alterações introduzidas pelo artº 1º do DL nº 229/96, de 29 de Novembro, compete aos tribunais fiscais aduaneiros, nos termos do artº 68º, 1, d), conhecer dos recursos dos actos contenciosamente recorríveis do Conselho Técnico Aduaneiro, ou seja, mantem-se a recorribilidade desses actos e não dos actos de homologação do Ministro.

O que está de acordo com o que previa, e prevê, o artº 22º, b), do DL 281/91, de 9 de Agosto, ao estabelecer que as decisões do Conselho, homologadas, podem ser anuladas por decisão proferida em recurso contencioso.

Assim, é de concluir que a homologação ministerial exprime, apenas, a concordância com a decisão do Conselho, conferindo-lhe eficácia, pelo que se assume como um acto secundário, integrativo, de aprovação daquele outro acto de outro órgão administrativo, já definitivo, embora carecedor, para ser eficaz, da aludida aprovação, ou seja, estamos perante a figura jurídica da "homologação-aprovação" (cfr. Freitas do Amaral, Lições 88/89, "Direito Administrativo", vol. III, pgs. 138/143).

Deste modo, o acto contenciosamente recorrível é a deliberação do CT Aduaneiro, que define a situação jurídica do administrado, muito embora só após a homologação, que lhe confere executoriedade, pelo que mesmo o vício de incompetência invocado pela recorrente só poderia ser apreciado no recurso interposto do acto principal, ou seja, da deliberação do Conselho (cfr. ac. cit. de 26.2.97).

3. Procede, assim, a questão da irrecorribilidade do acto impugnado, suscitada pelo Exmº Magistrado do Mº Pº, pelo que, por manifesta ilegalidade da interposição do recurso contencioso, nos termos do artº 57º, § 4º, do RSTA, vai o mesmo rejeitado.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça e a procuradoria, respectivamente, em 30.000\$00 e 40 %.

Lisboa, 22 de Outubro de 1997. — João José Coelho Dias (relator) — Benjamim da Silva Rodrigues — João Plácido da Fonseca Lima. — Fui presente, António Mota Salgado.

Acórdão de 29 de Outubro de 1997.

Assunto:

Contencioso aduaneiro. Insindicabilidade da matéria de facto fixada pelo Tribunal Tributário de 2ª instância. Valor aduaneiro.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados no tribunal tributário de 1ª instância o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de direito.

II — O valor aduaneiro das mercadorias importadas é o valor transaccional, isto é, o preço efectivamente pago ou a pagar pela mercadoria.

III — O valor declarado pode não corresponder ao valor transaccional.

IV — Determinada a divergência entre o valor declarado e o valor transaccional, é a este último que se atende para o cálculo da dívida aduaneira.

Recurso n.º 13.702. Recorrente: Joaquim Maria Lourinho Serra. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Juiz-Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. JOAQUIM MARIA LOURINHO SERRA, com sede na Rua Comandante António Feio, 72, r/c, Almada, interpôs, junto do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa, recurso do acto de liquidação tributário proferido pelo Subdirector da Alfândega de Lisboa que, baseando-se em subfacturação relativamente ao preço real da mercadoria importada, fixou um valor aduaneiro adicional, com a inerente liquidação adicional de direitos, emolumentos e IVA, num total de 310.982\$.

Alegou ter importado caixas de camarão congelado, sendo a mercadoria originária do Benim.

Foi emitida factura correspondente ao preço real.

Porém, a Alfândega de Lisboa, alegando que houve subfacturação, face a uma informação das autoridades aduaneiras francesa, país por onde a mercadoria transitara, calculou um valor aduaneiro diferente e mais elevado, com a inerente liquidação adicional de direitos, emolumentos e IVA.

Porém, o despacho recorrido não está fundamentado, nem de facto nem de direito. Acresce que não houve subfacturação, sendo que a factura é verdadeira.

O acto recorrido está ferido de ilegalidade, havendo vício de violação de lei.

O Mmº Juiz do 1º Juízo daquele Tribunal julgou o recurso imprecendente, mantendo o acto recorrido.

Inconformada com tal decisão, a recorrente interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, que negou provimento ao recurso.

De novo inconformada com tal decisão, a recorrente interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

"a) O acórdão recorrido deu como provada a existência de uma dívida aduaneira acrescida de 310.982\$ com base no facto de a mercadoria importada pelo recorrente ter sido subfacturada, fazendo fé no documento junto ao processo como resposta das autoridades aduaneiras francesas à consulta efectuada pelas autoridades aduaneiras portuguesas.

b) O recorrente demonstrou que tal decisão se baseou em meras presunções pois o documento sobre o qual fundamenta a matéria

de facto não tem valor probatório pleno, nos termos do artigo 371º do Código Civil e do acórdão do S. T. J. 29/03/76, atrás referido.

c) O recorrente fez prova que importou a mercadoria em causa para o que apresentou a factura nº 29 de 27/10/86, com o valor CIF Lisboa de 3.705,6 dólares americanos ao preço unitário de US\$1,60 Kg, a qual foi emitida pelo representante da CONSTANTE, S.A. bem como de outras empresas do respectivo grupo, Manuel Maria Catarino.

d) Tal valor corresponde ao efectivamente pago pelo comprador tendo sido objecto de transferência bancária de harmonia com o valor constante da licença de importação ao abrigo da qual se procedeu a esta operação e que foi efectuada através de cheque sobre o Banco Português do Atlântico.

e) O recorrente fez prova da legalidade da importação efectuada de uma forma positiva, competindo à entidade recorrida tê-la contraditado, nomeadamente levantado o incidente de falsidade da factura comercial junta no caso de ser essa a sua posição, nos termos dos artigos 360º e seguintes do Código de Processo Civil, fazendo juntar aos autos a factura comercial que no seu entender seria a verdadeira, nos termos do nº 1 do artigo 343º do Código Civil.

f) A entidade recorrida não o fez e é estranho que, tendo acesso as autoridades aduaneiras francesas à contabilidade da CONSTANTE, S.A., não tenha exigido a apresentação da factura emitida no país de origem da mercadoria (Benim) para a confrontarem com as existentes na contabilidade da CONSTANTE, S.A.

g) Do inquérito das autoridades aduaneiras francesas não pode retirar-se que os dados fornecidos pelo exportador são os correctos pois as mesmas limitaram-se a informar o que lhes foi comunicado pela CONSTANTE, S. A., não esclarecendo nomeadamente se as facturas encontradas na sua contabilidade tinham sido emitidas em dólares em Benim, país exportador de onde a mercadoria era originária, nem foi explicado o motivo por que a CONSTANTE S. A. enviou facturas virgens e não procedeu directamente à sua emissão.

h) As autoridades aduaneiras portuguesas, ao utilizarem o método informal de cooperação administrativa, violaram directamente os artigos 7º e 8º do Decreto-Lei nº 504-N/85, de 30 de Dezembro, o qual estabelece a forma a utilizar nos pedidos de informação em casos de assistência mútua administrativa em que está em causa a cobrança de créditos adicionais, retirando ao recorrente maiores garantias de defesa.

i) Ficou bem demonstrada a falta de fundamentação da decisão em matéria de facto com violação do artigo 1º do Decreto-Lei nº 256-A/77, de 17 de Junho, pois a prova produzida pela entidade recorrida não permite concluir que se mostram verificados os elementos materiais integradores de qualquer acto fraudulento por parte do recorrente ou de outrem, de que o recorrente se tenha aproveitado. É claro para a jurisprudência que, se para a indicição se mostra suficiente um juízo de forte presunção de ter o autor material cometido os factos que lhe são imputados, para a condenação torna-se necessária uma certeza jurídica extraída dos elementos probatórios apreciados, funcionando sempre a justificada dúvida a favor do presumido culpado. Ora, necessário se toma reconhecer que não se logrou nos casos dos autos estabelecer a existência de qualquer acto fraudulento.

j) Mas a decisão recorrida encontra-se também destituída de qualquer fundamentação legal pois, ao indicar-se como causa da dívida

aduaneira adicional a existência de subfacturação, não se referem os preceitos legais que disciplinam a matéria respeitante ao apuramento do valor aduaneiro que foram violados pelo recorrente.

l) A forma de determinação do valor aduaneiro encontra-se fixada pelo Acordo relativo à aplicação do artigo VII do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio cuja aplicação entre os Estados membros das Comunidades Europeias se encontra bem delimitada no Regulamento (CEE) nº 1224/80 do Conselho de 18 de Maio de 1980 e noutros regulamentos da aplicação.

m) Através do referido Acordo, as partes contratantes ficam submetidas a um conjunto de regras que impedem a aplicação de métodos diferentes nos previstos no mesmo na determinação do valor aduaneiro das mercadorias.

n) A base de determinação do valor aduaneiro é o valor transaccional da mercadoria tal como é definido no artigo 3º do Regulamento (CEE) nº 1224/80, o qual se define como o preço efectivamente pago pelas mercadorias, entendendo-se por este o pagamento total efectuado ou a efectuar pelo comprador ao vendedor pelas mercadorias importadas nos termos da alínea a) do nº 3 da mesma disposição legal.

o) Este método tem como base a apresentação aos serviços aduaneiros da factura comercial nos termos do artigo 4º do Regulamento (CEE) nº 1496/80 da Comissão, de 11 de Junho de 1980.

p) Nos termos do citado Acordo e do Regulamento (CEE) nº 1224/80, só quando o método do valor transaccional não pode ser aceite como valor aduaneiro é que se poderá recorrer aos outros métodos os quais estão sujeitos na sua aplicação a uma escala de prioridades.

q) Deste modo, as autoridades aduaneiras são obrigadas a aceitar a factura comercial apresentada como prova do valor transaccional salvo se levantarem o incidente da sua falsidade.

r) As autoridades portuguesas, ao não aceitarem o valor transaccional concretizado pela factura comercial junta e ao não apresentarem outra que provasse a sua falsidade, deveriam ter indicado qual o método que haviam seguido para o cálculo do valor aduaneiro em substituição do apresentado pelo recorrente.

s) Fica, assim, provada a violação flagrante do disposto no Acordo e nas normas dos regulamentos comunitários atrás citadas quer pela entidade recorrida quer pelo acórdão recorrido.

t) Ficou assim bem manifesto o erro legal do Acórdão recorrido ao considerar inaplicável à situação em causa os artigos 7º e 8º do Decreto-Lei nº 504-N/85, de 30 de Dezembro, com base em limitar o âmbito do diploma a assegurar a cobrança em território nacional de créditos, a pedido do Estado membro da CEE quando os dispositivos legais citados expressamente prevêm o pedido de informações formulado por parte das autoridades portuguesas às autoridades de outro Estado membro”.

Contra-alegou o Digno Procurador-Geral-Adjunto, que defende que o recurso deve improceder.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

3. É a seguinte a matéria de facto fixada no Tribunal Tributário de 2ª Instância:

”1 - Em 20-10-86 foram expedidos de França, pela firma S. A. Constante, com destino a Portugal e à firma ”Julietta & Mourão Ld.” 16000 kg de camarão congelado.

2 - Porém, 2.316 quilogramas da referida mercadoria foram cedidos pela firma "Julieta & Mourão, Ld." à recorrente.

3 - Que, em 23/10/86, os submeteu a despacho através da declaração de importação nº 74654 da Delegação Aduaneira de Alverca.

4 - Cujo valor aduaneiro declarou como de 3705,6 dólares/USA, para o que exibiu a factura nº 29, de 17/10/86, emitida pela Constant Trading International, Ld.

5 - Todavia, através de um inquérito realizado pelas autoridades francesas, veio a apurar-se, do exame à contabilidade da S. A. Constant e das declarações do seu director financeiro, que o preço real da mercadoria vendida pela S. A. Constant à Julieta & Mourão, Ld. foi de 661 006 F. F. e não de 44 400 dólares/USA, a que correspondia o contravalor 287 268 F. F. à data.

6 - Daí que a totalidade de mercadoria expedida de França e destinada a Portugal tenha sido subfacturada, na importação, em 373738 F. F., a que correspondia, à data, 8.390.4184.00.

7 - Em consequência, o valor aduaneiro atribuído à mercadoria importada pela recorrente mostra-se proporcionalmente subavaliada.

8 - De que resultou a dívida aduaneira acrescida de 310 982\$00".

3. As conclusões das alegações de recurso são múltiplas. Mas assentam fundamentalmente na discordância, por parte do recorrente, quanto à matéria de facto fixada no acórdão recorrido.

Ora, como é sabido o eventual erro na apreciação da prova escapa à apreciação deste Tribunal.

É que a apreciação da matéria de facto está vedada a este Supremo Tribunal, face ao disposto no art. 21º, nº 4, do ETAF, que dispõe:

"A Secção de Contencioso Tributário apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª Instância e pelos tribunais fiscais aduaneiros".

Com as excepções decorrentes do nº 2 do art. 722º do C. P. Civil, aplicável ex vi do art. 2º, f) do CPT, a saber:

«ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova ou que fixe a força de determinado meio de prova".

Ora, nos factos levados ao probatório não se vê que haja uma ofensa deste tipo.

A discordância fundamental da recorrente prende-se com o suporte fáctico que serviu de base à determinação da dívida aduaneira. Segundo ela, a factura que apresentou é verdadeira, pelo que seria com base nela que se calcularia a dívida. A autoridade aduaneira competente não aceitou a factura, fundamentando a sua recusa em subfacturação. E explicitou as razões que a levaram a tal conclusão. Determinou qual foi o preço real da transacção e, em função desse preço, calculou a dívida aduaneira. Ou seja: a autoridade aduaneira não aceitou o valor transaccional indicado pela recorrente. E o valor transaccional (**preço efectivamente pago ou a pagar** pela mercadoria) é o valor aduaneiro - art. 3º do Regulamento (CEE) nº 1224/80 do Conselho de 26 de Maio de 1980.

É certo que a recorrente traz à colação o art. 4º do Regulamento (CEE) nº 1496/80 de 11 de Junho de 1980 (relativo à declaração dos elementos para a determinação do valor aduaneiro e à apresentação dos respectivos documentos).

Dispõe o citado preceito:

"1. O declarante deve apresentar aos serviços aduaneiros um exemplar com base no qual o valor aduaneiro das mercadorias importadas é **declarado** . . ."

Mas daqui não se segue que o valor **declarado** (referido no art. 4º deste Regulamento) coincida com o **preço efectivamente pago** (referido no art. 3º do já citado Regulamento (CEE) nº 1224/80).

Quer isto dizer que nos parece poder a autoridade aduaneira apurar um preço efectivamente pago em detrimento do preço declarado (se apurar uma discrepância entre ambos), fixando aquele em detrimento deste, ainda dentro do âmbito do citado art. 3º do Regulamento (CEE) nº 1224/80).

Mas mesmo que não fosse essa a melhor interpretação da lei, o certo é que seria então aplicável o disposto no nº 3 do art. 2º do mesmo Regulamento, ou seja, **o valor aduaneiro seria determinado por critérios razoáveis**.

Razoabilidade que, no caso, seria a determinação do preço efectivamente pago. Critério que, no caso, nunca violaria "as disposições gerais do Acordo" e o "Artigo VII do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio" para usar a terminologia deste Regulamento. E isto porque o preço efectivamente pago (assim fixado definitivamente pelas instâncias) é o critério da lei.

E não se diga, como o faz o recorrente, que seria necessário provar a **falsidade** da factura junta, através de um incidente de falsidade.

Na verdade, como escreve Alberto Xavier ("Conceito e Natureza do Acto Tributário"), a fls. 149 e ss., "o processo tributário gracioso reveste... as características de um verdadeiro **processo inquisitório**, tendo por objecto o pressuposto de facto da lei do imposto, ou seja, o *facto tributável* na sua existência histórica, de cuja verificação a lei faz depender a pretensão tributária. A instrução do processo tem como finalidade a descoberta da **verdade material** no que toca ao seu objecto; e daí a lei fiscal conceder aos seus órgãos de aplicação meios instrutórios vastíssimos que lhe permitam formar a convicção da existência e conteúdo do facto tributável". E adiante (fls. 154): "Quer isto dizer que os documentos dos contribuintes não constituem um limite à livre investigação da verdade material por parte da Administração".

Assim é realmente. Sem que a administração possa estar sujeita a formalismos limitativos e rígidos. Como, por exemplo, o falado incidente de falsidade.

Sem embargo do controlo contencioso das suas decisões.

Sustenta igualmente a recorrente que houve violação do disposto nos arts 7º e 8º do Dec.-Lei nº 504-N/85, de 30/12.

Os artigos referidos tratam de um "**pedido de informações** formulado à autoridade competente de outro Estado membro", para a "**cobrança de créditos** constituídos em território português".

Não é a hipótese dos autos.

Na verdade, o pedido tinha como escopo uma investigação mútua entre as autoridades aduaneiras tendo como desiderato a boa aplicação dos regulamentos aduaneiros, de acordo com o Regulamento (CEE) nº 1468/81 do Conselho de 19 de Maio de 1981, e não a cobrança de um qualquer crédito.

A alegada "falta de fundamentação da decisão em matéria, de facto com violação do artigo 1º do Decreto-Lei nº 256-A/77, de 17 de Junho" patentemente não ocorre.

É verdade que a citada disposição legal exige a fundamentação do acto impugnado.

Porém, o mesmo está fundamentado.

O impugnante discorda, isso sim, dos factos a partir dos quais a autoridade aduaneira praticou o acto de liquidação. O que é com-

pletamente distinto. O que a recorrente alega é que o acto de liquidação partiu de pressupostos errados. Ora, a recorrente sabe perfeitamente qual a fundamentação de facto que está na base do acto de liquidação. Tanto que exaustivamente, no decorrer do processo, tem procurado demonstrar o erro nos pressupostos em matéria de facto.

Não ocorre assim patentemente a invocada falta de fundamentação.

Em suma: a decisão recorrida não merece qualquer censura.

Neste mesmo sentido se decidiu já no Acórdão deste Supremo Tribunal de 28 de Maio de 1997 (Rec. 13.616)

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 29 de Outubro de 1997. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Coelho Dias*.

Acórdão de 29 de Outubro de 1997.

Recurso n.º 14.873 em que é recorrente Silva & Leonardo, Lda. e recorrido Director da Alfândega de Lisboa e de que foi RELATOR O EXMº SR. CONSº DR. MENDES PIMENTEL.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do STA:

No acórdão de fls. 92-95 não se fixou, por lapso manifesto, a procuradoria.

Nos termos das disposições conjugadas dos artigos 667º, 1, 716º e 732º do Código de Processo Civil, ex vi do artigo 102º da LPTA (DL. nº 267/85, de 16/VII), supre-se, oficiosamente, tal omissão, ficando-se, ora, a procuradoria em cinquenta por cento (50%).

Sem custas.

Notifique.

Lisboa, 29 de Outubro de 1997. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *Alexandre José Pery de Linde Guerreiro de Amorim Peixoto da Cunha e Silva*. — *Fui presente: Jorge Manuel Lopes de Sousa F.V.*

Acórdão de 29 de Outubro de 1997.

Assunto:

ACTO TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. CONSEQUÊNCIAS. FUNDAMENTAÇÃO DO ACTO TRIBUTÁRIO.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O acto de notificação não é parte integrante do acto tributário, sendo-lhe exterior, pelo que a sua falta não afecta a validade deste.

II — Se a notificação for ilegal, por não obedecer aos requisitos da lei, tal ilegalidade não conduz à ilegalidade do acto administrativo ou acto tributário, mas apenas à ineficácia deste.

III — No domínio dos artºs. 30º e 31º da LPTA a falta de fundamentação do acto tributário não dava ao interessado, sem mais, a possibilidade de interpor recurso contencioso, alegando falta de fundamentação do acto tributário.

IV — Em tal hipótese impunha-se que o recorrente pedisse à autoridade respectiva a fundamentação em causa.

V — A fundamentação do acto tributário pode ser puramente ritual (como, por exemplo, nos casos em que há auto-liquidação do imposto, ou em que os dados são fornecidos pelo contribuinte) ou longa e municiosa (como, por exemplo, nos casos em que a liquidação decorre de métodos indiciários).

Recurso n.º 17 398; Recorrente: *José da Silva Gama & Companhia Ldª*; Recorrida: *Fazenda Pública*; Relator o Ex.ºmº Conselheiro Dr. *Lúcio Barbosa*.

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

1. *JOSÉ DA SILVA GAMA, & COMPANHIA Ld.ª*, com sede na Rua Padre António Vieira, 68, Porto, interpôs, junto do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa, recurso de anulação de 4 actos de liquidação de bilhetes de despacho, que identificou.

Imputou-lhes vícios de forma (por falta de fundamentação) e de violação de lei (falta de autorização legislativa para criação, por parte do Governo, para criação de um imposto sobre o café).

O Mmº Juiz julgou o recurso improcedente.

Inconformado com esta decisão o recorrente interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª. Instância, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

- A notificação dos actos recorridos omite por completo a sua fundamentação, contrariando o disposto no art. 268º, nº 3 da C. R. P. e no art. 1º, nº 1 do Dec.-Lei n. 256-A/77.

- A douta sentença agravada assenta assim em errados pressupostos, ao considerar que os actos recorridos estavam devidamente fundamentados.

- E enferma também de erro de direito, ao decidir que os actos de liquidação de receitas tributárias aduaneiras não precisam de ser fundamentados.

- Tal entendimento é ilegal e violador do art. 268º, nº 3, da C. R. P. e do art. 1º do Dec.-Lei n.º 256-A/77.

Não houve contra-alegações.

O T. T. de 2ª Instância julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Subiram então os autos a este Supremo Tribunal.