DIÁRIO
DA REPÚBLICA

5 de Dezembro de 2007

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

**Decisões proferidas pela 2.ª Secção
(Contencioso Tributário)**

**Decisões em pleno
durante o 1.º trimestre de 2007**

Acórdão de 24 de Janeiro de 2007.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Matéria de facto insuficiente. Ampliação da matéria de facto.

Sumário:

I — No recurso interposto para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo com fundamento em oposição de acórdãos, entendendo o Tribunal que a matéria de facto apurada pelo acórdão recorrido é insuficiente para a boa aplicação do direito, não é possível a sua revogação para prolação de nova decisão, assente na matéria de facto ampliada.

II — Em tal caso, o recurso fundado em oposição de acórdãos termina sem apreciação do seu objecto.

Processo n.º 892/06-50.
Recorrente: Câmara Municipal do Porto.
Recorrido: ETAF — Construções, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **CÂMARA MUNICIPAL DO PORTO** recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 14 de Março de 2006 que julgou procedente a impugnação judicial do acto de liquidação de taxas por ocupação do domínio público deduzida por **ETAF – CONSTRUÇÕES, LDA**., com sede em S. Mamede de Infesta.

Fá-lo com fundamento em oposição com o acórdão do mesmo Tribunal de 11 de Outubro de 2005 proferido no processo nº 302/03.

Formula as seguintes conclusões:

«a)

Verifica-se existir oposição entre o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo do Sul no âmbito do processo n.° 00302/03, da 2.ª Secção do 1º Juízo Liquidatário, em 11 de Outubro de 2005, e o Acórdão recorrido, proferido pelo mesmo Tribunal Central Administrativo do Sul no âmbito do presente processo.

b)

Na verdade, ambos os Acórdãos foram proferidos no domínio da mesma legislação, versam sobre a mesma questão de direito, respeitam a processos diferentes e assentam em soluções opostas de direito.

c)

O alvará de loteamento n.° 9/98, em obediência ao disposto no art.° 16°, n.° 1 do DL n.° 448/91, de 29/11, previu expressamente a cedência gratuita à Recorrente pela Recorrida dos lotes n.°s 7 a 11 destinados a equipamentos, espaços verdes e arruamentos.

d)

Importa, no entanto, analisar quando é que tais bens adquiriram o carácter dominial, ou seja, se transferiram para o domínio público municipal.

e)

O Acórdão Recorrido entende que "tais parcelas irão integrar o domínio público, não referindo que elas se integram logo de imediato no domínio público com a concessão do alvará".

f)

Semelhante asserção ignora, todavia, o comando ínsito no n.° 2 do art.° 16° do DL n.° 448/91, de 29/11, que prevê "que as parcelas de terreno cedidas à Câmara Municipal integram-se automaticamente no domínio público municipal, com a emissão do alvará(...)".

g)

Parece, por conseguinte, que o Acórdão Recorrido não fez uma aplicação/interpretação correcta das disposições legais ao caso aplicáveis, já que resulta evidente que a propriedade das parcelas em questão integraram o domínio público municipal, e são, portanto, propriedade da Recorrente, desde a data da emissão do alvará de loteamento n.° 9/98, ou seja, desde 9/9/98.

h)

Como, e bem, se alude no Acórdão Fundamento, "a conclusão (...) que a lei apenas legitima é que por força da emissão do alvará de loteamento, se dá, com carácter peremptório e imediato e sem necessidade de qualquer outro acto de afectação ao domínio público municipal, a integração neste das referidas parcelas objecto de cedência legalmente imposta. (...) o que se entende legítimo inferir do teor de tal preceito é que, em resultado da emissão do alvará, para todos os efeitos se dá a integração plena, absoluta, das parcelas de terreno no domínio público municipal, designadamente, e por consequência, para efeitos de liquidação de taxas como a vertente".

i)

Donde que, numa situação em tudo semelhante à actual, o Acórdão Fundamento tenha concluído pela legalidade da liquidação da taxa de ocupação que era objecto de impugnação.

j)

Não se diga, por outro lado, que semelhante entendimento consubstancia um abuso de direito, como, uma vez mais sem razão, se sustenta no douto Acórdão Recorrido.

l)

Com efeito, e seguindo novamente a argumentação expendida no Acórdão Fundamento, com a qual se concorda na íntegra, não existe qualquer abuso de direito porquanto "a obrigação do pagamento da taxa encontra-se previamente estabelecida, sendo, nessa medida, do perfeito conhecimento do loteador, – e, adiantamos nós, devendo sê-lo por todos aqueles que, por conta e no interesse daquele, procedam à

infra-estruturação do terreno loteado no acatamento do determinado no respectivo alvará –, que a operação de loteamento acarreta, necessariamente, determinados encargos, entre os quais se inserem as taxas em causa, mas, da mesma forma, apenas e só, quando se estipulem a realização daquele tipo de obras em terrenos cedidos, o que, como temos por manifesto, é insusceptível de, no dizer do Ac. da RL de 76FEV11, qualquer exercício do direito de liquidar a taxa "… fora do seu objecto natural e da razão justificativa da sua existência e só com o fim de causar dano a outrem."

m)

O Acórdão Recorrido andou, pois, mal ao considerar verificada a excepção do abuso de direito, confundido conceitos já que não se verifica qualquer duplicação de taxas.

n)

E isto porque, no que concerne à ocupação e/ou utilização do solo do domínio público municipal, temos a distinguir duas situações absolutamente diversas:

(i) a alínea b) do art.° 19º da Lei n.° 42/98, que consagra a possibilidade de taxar a concessão de licenças de obras para as finalidades ali previstas;

(ii) e a alínea c) do mesmo art.° 19°, que no presente caso concreto está em causa, que se reporta a idêntica faculdade, mas por referência à ocupação ou utilização em si mesmas daqueles tipos de bem.

o)

Assim, como, e bem, se refere no Acórdão fundamento, "o que está em causa é a ocupação de parcelas de terreno que, como deixámos dito, à data em que o foram e pelo período de tempo a que se reporta a liquidação, faziam parte, de forma absoluta e por integração, do domínio público municipal desde 98SET09, data da emissão do alvará de loteamento aqui em questão. Consequentemente, a sua ocupação por qualquer particular, como a impugnante, independentemente do título e/ou da finalidade por que o fez, constitui(u) facto sujeito à incidência da taxa em questão que, por isso mesmo, não padece de qualquer ilegalidade".

p)

Ao decidir em sentido contrário o Acórdão Recorrido violou, deste modo, o disposto no art.° 16°, n.° 2, do DL n.° 448/91, de 29/11, o art.° 19°, alínea e) da Lei n.° 42/98, de 6/8, o art.° 334° do Código Civil e os arts. 53°, n.° 2, alínea e), 17°, n.° 2, 22°, n.° 2 alínea b) e 34°, n.° 3 da Tabela de Taxas e Licenças em vigor à data da liquidação.

Termos em que, e nos melhores de Direito, deverá ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se o acórdão recorrido e proferindo-se acórdão que perfilhe o entendimento subjacente ao acórdão fundamento».

1.2. A recorrida defende a confirmação do acórdão impugnado, retirando das suas alegações as conclusões que seguem:

«A)

O douto acórdão recorrido não merece qualquer reparo ou censura, já que interpretou e aplicou correctamente a lei à factualidade vertida nos autos.

B)

Para além do acórdão fundamento, invocado pela recorrente, é mister invocar o acórdão igualmente proferido pelo Tribunal Central Administrativo do Sul, no âmbito do proc. nº 00301/03, da 2ª Secção do 1º Juízo Liquidatário, em que foram partes a CMP e Empreiteiros Casais, S.A., e em que esteve em causa o mesmo loteamento, o mesmo tipo de taxas, a mesma legislação e a mesma questão de direito.

C)

E que negou provimento ao recurso interposto pela CMP da decisão da primeira instância tributária, confirmando assim a dita decisão e dando razão à firma Empreiteiros Casais, S.A.

D)

O que está em causa nos presentes autos é saber se ocorreu ocupação do domínio público municipal pela recorrida e se tal ocupação é susceptível de legitimar a cobrança de taxas por parte da recorrente.

E)

Saltando à vista que a recorrida não ocupou terrenos pertencentes ao domínio público municipal, já que as parcelas em apreço estavam a ser objecto de obras, levadas a cabo pela recorrida em obediência ao previsto no próprio alvará de loteamento.

F)

Da matéria provada nos autos resulta que aquelas parcelas faziam parte duma área de terreno (loteamento) vedada ao público, até por imposição da própria recorrente nomeadamente por razões de segurança, estando tal área de terreno em "bruto", como qualquer estaleiro de construção civil.

G)

A tese da recorrente assenta numa interpretação meramente literal do nº 2 do art. 16° do D. L. nº 448/91, de 29 de Novembro, que todavia não legitima a cobrança de taxas, porquanto a integração automática no domínio público municipal estipulada apenas vale para efeitos registrais, que não tributários.

H)

Havendo, em qualquer caso, que distinguir a ocupação do domínio público como elemento essencial de uma qualquer actividade (ex. das esplanadas), da ocupação meramente acessória ou acidental que, por isso mesmo, não pode ser taxada.

I)

O acto praticado pela CMP e que levou ao pagamento de uma taxa de Esc. 4.853.085$00 pela recorrida, é manifestamente – e para além do mais – abusivo, configurando puro abuso de direito obrigar-se alguém a realizar determinadas obras, sabendo-se que tal implicaria forçosamente a ocupação de um determinado espaço, nem que seja com um martelo, para depois taxar pesadamente essa aludida ocupação.

J)

Por todas estas razões, deve o douto acórdão recorrido ser confirmado e negado provimento ao recurso interposto pela CMP.

Nestes termos, nos melhores de Direito (…), deve o presente recurso ser julgado improcedente e mantido na íntegra o douto acórdão recorrido (…)».

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que não existe a alegada oposição entre os dois arestos, porquanto eles «assentam em fundamentação jurídica diferente: no acórdão recorrido entendeu-se que as parcelas cedidas na data da liquidação da taxa ainda não integravam o domínio público municipal, e no acórdão fundamento entendeu-se que, na data da liquidação da taxa, as parcelas cedidas já integravam o domínio público municipal».

Propõe, consequentemente, que se julgue findo o recurso.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2.1. O acórdão recorrido assentou sobre a seguinte factualidade:

«a)

A impugnante é titular do alvará de loteamento 9/98, emitido pela Câmara Municipal do Porto, em 9 de Setembro de 1998, constando do mesmo que os lotes n°s. 9 e 10 se destinam a pracetas, percursos pedonais e espaços verdes, o lote n° 8 a arruamentos, pracetas, percursos pedonais e espaços verdes, o lote n° 7 a habitação social e o lote 11 a espaços verdes, pelo que foram cedidos gratuitamente á Câmara Municipal do Porto (doc. de fls. 16);

b)

Em 16 de Dezembro de 1999, os serviços de fiscalização constataram que a impugnante ocupava as referidas parcelas com materiais e grua sem que possuísse a necessária e prévia licença municipal;

c)

A liquidação da taxa de ocupação de via pública com depósitos de materiais, teve em conta o período de ocupação, nomeadamente de 16/12/99 a 5/1/2000 e de acordo com a periodicidade da taxa (10 dias) foi calculada nos termos seguintes: (220 + 140 + 108 + 192 +30) m2 x 2 períodos x 3.493$00 = 4.820.340$00.

A liquidação da taxa de ocupação de espaço aéreo com grua, teve em conta o período de ocupação, nomeadamente de 16/12/99 a 5/1/2000 e de acordo com a periodicidade semanal da taxa foi calculada nos termos seguintes: 1 grua x 3 períodos x 10.915$00 =

d)

O Regulamento da Tabela de Taxas e Licenças foi aprovado pela Assembleia Municipal da Câmara Municipal do Porto e encontra-se publicado do DR n° 237 II Série, Apêndice n° 128, de 11/11/1999.

e)

O artigo lº do referido Regulamento estabelece o seguinte: "Ao abrigo do disposto no artigo 242° da Constituição da República Portuguesa, das alíneas a) a 1) do n°2 do artigo 39° do Decreto Lei n° 100/84, com redacção dada pela Lei n° 42/89, de 6 de Agosto, da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto Lei n° 398/98, de 17 de Dezembro, e do Código de Processo Tributário é aprovado o presente Regulamento de Liquidação e Cobrança de Taxas e Outras Receitas Municipais, bem como a respectiva tabela que dele faz parte integrante".

f)

Por imposição dos serviços camarários toda a área do loteamento foi vedada junto aos seus limites exteriores por forma a impedir que as pessoas pudessem ter acesso a esse espaço enquanto ali decorriam obras para execução do dito loteamento (depoimentos das testemunhas a fls. 36 e 37).

g)

Tal imposição tinha a ver com questões de segurança e também com queixas da vizinhança que entendia necessário o encerramento do loteamento 24 horas por dia (idem).

h)

Porque na vizinhança existia um Bairro e as crianças da escola ou qualquer outra pessoa podiam saltar as vedações exteriores do loteamento, quer a ETAF quer os outros construtores vedavam com tapumes cada uma das obras que desenvolviam em cada um dos lotes para evitar que pessoas exteriores às obras corressem perigo com escadas, varandas, caixas de saneamento e outras situações que criam perigo (idem).

i)

Dentro do espaço de loteamento, quer para a execução das obras do loteamento, quer para a execução das obras que a impugnante e outras empresas levavam a cabo em cada um dos lotes, era necessário a utilização de gruas, de materiais de construção e instrumentos usados na construção civil, que eram colocados dentro da área de loteamento e no local mais conveniente para a boa execução das obras (depoimentos das testemunhas a fls. 40 e 41).

j)

A taxa foi paga em 2 de Agosto de 2000;

k)

A presente impugnação foi instaurada em 30 de Outubro de 2000».

2.2. Quanto ao acórdão fundamento, julgou provado que:

«A).

Em 9 de Setembro de 1995, a Câmara Municipal do Porto (CMP) emitiu em nome á "ETAF Construções, Lda." o alvará de loteamento nº 9/98.

B).

Nos termos desse alvará, o número de lotes era de 11, sendo que os lotes n.ºs 7 a 1l foram cedidos gratuitamente à Câmara Municipal do Porto com destino a equipamento, espaços verdes e arruamentos.

C).

Ainda de acordo com o referido alvará, a responsabilidade pela realização das infra-estruturas urbanísticas incumbia ao respectivo titular.

D).

As obras de construção civil na área loteada foram entregues pela "ETAF – Construções, Lda." à aqui impugnante.

E).

A impugnante no decurso da realização dessas obras, ocupou parte das parcelas referidas na alínea b) com materiais de construção.

F).

Nessa altura, as obras respeitantes às infra-estruturas urbanísticas ainda não estavam concluídas e, como tal, ainda não haviam sido recebidas pela CMP.

G).

Em consequência do referido na alínea e), a Divisão de Trânsito da CMP elaborou uma participação da qual veio a resultar a liquidação da taxa de ocupação da via pública no montante de 761 474$00, nos termos que constam de fls. 9 e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

H).

A impugnante efectuou o pagamento dessa taxa em 7 de Agosto de 2000.

I).

A taxa cuja liquidação aqui se impugna reporta-se ao período compreendido entre 99DEZ16 e 23 do mesmo mês e ano — cfr. inf. de fls. 9, ponto 3 da inf. n.º 62/00, a fls. 21 e fls. 61 dos autos, elementos estes para que se faz expressa remessa».

3.1. Há que começar pela verificação da alegada oposição entre os acórdãos em confronto, até porque ela é questionada pelo Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, para quem eles «assentam em fundamentação jurídica diferente: no acórdão recorrido entendeu-se que as parcelas cedidas na data da liquidação da taxa ainda não integravam o domínio público municipal, e no acórdão fundamento entendeu-se que, na data da liquidação da taxa, as parcelas cedidas já integravam o domínio público municipal».

Mas a questão de saber se as parcelas que, no âmbito do loteamento, a recorrida cedeu á recorrente para instalação de equipamentos, espaços verdes e arruamentos, passaram, com a emissão do alvará, a integrar o domínio público, é, precisamente, a questão que a recorrente entende ter sido mal julgada pelo acórdão recorrido e bem decidida pelo acórdão fundamento.

Não estamos perante dois casos em que o circunstancialismo factual fosse diferente e daí tenham resultado decisões divergentes, mas de, perante a mesma situação de facto e a mesma norma legal, o Tribunal ter entendido, num caso, que as parcelas não integravam, ainda, o domínio público, em termos de justificarem a exigência de uma taxa pela sua ocupação, e, noutro, que as parcelas faziam parte desse domínio público, legitimando tal pretensão.

Ora, a diferença entre os dois arestos resulta de, perante quadros factuais idênticos, terem interpretado diferentemente aquele mesmo dispositivo legal, o artigo 16º do decreto-lei nº 448/91, de 29 de Novembro, cuidando, ademais, o acórdão recorrido que a liquidação da taxa em tal circunstancialismo consubstanciava um abuso de direito, enquanto que o acórdão fundamento rejeitou, expressamente, que tal abuso houvesse.

Como assim, há, entre as decisões ditadas por cada um dos acórdãos, a alegada oposição, susceptível de ser desfeita mediante o presente recurso que, consequentemente, não deve já dar-se por findo.

3.2. Como flui do relatório antecedente, quer no acórdão recorrido, quer no fundamento, a situação de facto era similar e pode assim resumir-se:

A aqui recorrida obteve da recorrente a aprovação de um loteamento, obrigando-se a ceder vários lotes para o domínio público, e ficando autorizada a edificar nos sobrantes edifícios para habitação e comércio. A seu cargo ficou a realização de infraestruturas urbanísticas (arruamentos, redes de drenagem de águas pluviais, abastecimento de água, energia eléctrica, gás e infraestruturas telefónicas).

Emitido o respectivo alvará, com o nº 9/98, a recorrida, no caso dos autos, e outrem, a quem entregou as obras de construção civil na área loteada, no caso apreciado pelo acórdão fundamento, ocupou as parcelas loteadas com equipamento de obra e materiais, a partir de 16 de Dezembro de 1999, o que motivou a liquidação de taxas por essa ocupação.

3.3. Ora, importa aqui distinguir entre obras de duas naturezas.

Por um lado, a recorrida estava autorizada a edificar para si nos lotes nºs. 1 a 6; por outro lado, estava obrigada a efectuar, em todo o loteamento, que além daqueles incluía os lotes nºs. 7 a 11, cedidos para o domínio público, obras de infraestruturação subterrâneas e superficiais.

Enquanto, para realizar as obras de edificação dos imóveis destinados a habitação e comércio, a recorrida ocupasse os espaços cedidos para o domínio público – supondo, para facilitar o raciocínio, que se dera já a transferência dos respectivos lotes para o domínio público – tinha cabimento a liquidação de taxas pela respectiva ocupação.

Já enquanto a recorrida, para infrestruturar todo o loteamento, ocupasse com equipamentos e materiais os lotes do domínio público, aonde devia instalar tubagens, pavimentar, etc., tal liquidação não tinha cabimento.

É que uma coisa é a «ocupação» do imóvel intervencionado por quem nele realiza obras, outra a ocupação do domínio público para levar a cabo obras fora do domínio público ocupado.

Obviamente, o construtor não pode deixar de «ocupar» o próprio objecto da sua intervenção, instalando nele os equipamentos necessários e os materiais que vai integrando na própria obra. E isso tanto vale para obras a realizar em imóveis do domínio público como em outros. Já quando a obra ocorre em imóvel particular mas, para a realizar, há ocupação do domínio público com equipamentos e materiais que, em regra, por falta de espaço no imóvel intervencionado, ou por razões técnicas, importa instalar em espaços exteriores, a situação é diferente, e justifica a exigência de uma taxa por essa ocupação. Só neste caso se pode falar na utilização de um bem público ou semi-público, que tem sido considerada pressuposto da sujeição do beneficiário a uma taxa.

Repugnaria ao senso comum que um ente público, encarregando um particular da realização de uma obra em imóvel do domínio público, pretendesse cobrar dele uma taxa, a pretexto de que, para levar a cabo a tarefa acordada, estava a ser ocupado o local da obra…

3.4. Entende-se, pois, que a resolução da questão a decidir no processo passa por estabelecer se os equipamentos e materiais que ocupavam os lotes cedidos para o domínio público estavam afectos à realização das obras de infraestruturas, se à edificação dos imóveis que a recorrida estava autorizada a construir para si.

Mas isto o acórdão recorrido não apurou. Como, de resto, também o não fez o acórdão fundamento.

Em outras circunstâncias, importaria, assim, revogar o aresto recorrido, determinando que outro se proferisse, após apuramento dos factos entendidos necessários à boa decisão da causa.

Mas não assim no caso vertente, em que não estamos no âmbito de um julgamento em 3º grau de jurisdição, mas na apreciação de um recurso cujo objecto consiste em desfazer a oposição entre decisões divergentes, através da opção, em regra, por uma das soluções encontradas.

A oposição tem de ocorrer entre os acórdãos recorrido e fundamento, tal qual eles foram proferidos. Não pode o Tribunal, ao julgar o recurso, mandar substituir por outro o acórdão recorrido. Aliás, se isso acontecesse, não mais se verificaria a oposição de julgados invocada pelo recorrente.

Por outro lado, o Tribunal não pode julgar a matéria da causa se não dispõe dos elementos factuais para tanto necessários.

O recurso tem, pois, de dar-se por findo, sem apreciação do seu objecto.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em dar por findo o recurso.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Janeiro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale — Jorge Lino — António Calhau — Brandão de Pinho — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 24 de Janeiro de 2007.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos.

Sumário:

Não há oposição entre dois acórdãos que decidiram:

o primeiro, que não enferma de nulidade a decisão judicial que não descrimina os factos não provados, quando dela resulta que nenhuns outros, além dos dados como provados, o ficaram;

o segundo, perante uma sentença que não efectuara qualquer julgamento sobre a matéria de facto, anulá-la, mandando que fosse proferida nova sentença «com especificação dos factos que considere provados, bem assim, dos não provados», sem dizer por que modo tal devia ser efeito, nem qual a consequência da não especificação dos factos não provados.

Processo n.º 976/06-50.

Recorrente: URBICOOPE — Cooperativa de Habitação e Construção, C. R. L.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **URBICOOPE – COOPERATIVA DE HABITAÇÃO E CONSTRUÇÃO, C. R. L.**, com sede em Vila Nova de Gaia, recorre do acórdão de 23 de Novembro de 2004 do Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso jurisdicional por si interposto da sentença que julgara improcedente a impugnação de liquidação adicional de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1994.

Fá-lo com fundamento em oposição com o acórdão de 15 de Outubro de 2003 proferido por este Supremo Tribunal Administrativo no processo nº 1191/03.

Formula as seguintes conclusões:

«A)

Nos artigos 9.° a 11º da petição de impugnação, invocou-se, designadamente, a ausência de notificação de todos os elementos documentais — os Anexos I a VIII expressamente relevados e feitos parte integrante dos elementos enviados em anexo ao ofício n.° 5209, de 7/9/99 da DDF Porto – integrados pela fundamentação do acto tributário de fixação dos rendimentos para efeitos de tributação, nem a impugnante foi então notificada pela Administração Fiscal de que poderia requerer a respectiva notificação dos mesmos;

B)

Tal ausência de notificação não se encontra discriminada como facto "não provado" ou como "provado" na sentença da primeira instância,

nem no douto acórdão proferido pelo Tribunal "a quo", que de igual modo conheceu da matéria de facto, aditando um facto novo (nº 4 do Probatório Final), assim como, aliás, não estão de igual modo não se encontram também indicados os factos "não provados" no douto acórdão recorrido;

C)

Considerou-se como não tendo de resultar como não provado tal facto por irrelevante para a decisão da causa, assim como, em geral, se considerou não haver qualquer outra matéria de facto susceptível, segundo o mesmo critério, de ser conhecida no probatório;

D)

Sucede, contudo que uma coisa é reclamar o acto de fixação dos rendimentos pela Administração Fiscal e outra, bem diferente, é apenas já ter a possibilidade de impugnar o acto de liquidação oficiosa do imposto.

Assim, na espécie destes autos, seria possibilitada ou impossibilitada a abertura de prazo de reclamação da fixação da matéria colectável, conforme, respectivamente, se considerasse "provados" ou "não provados" os factos alegados relativos à ausência de notificação daqueles elementos alegadamente não enviados com a notificação da fixação da matéria colectável;

E)

De acordo com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-X-2003, **a matéria de facto não provada tem de se encontrar fixada nas decisões jurisdicionais que dela conheçam**, sendo, inclusive, caso de anulação oficiosa, independentemente de reclamação do respectivo vício da decisão, a inobservância de tal preceito, constante do disposto no artigo n.° 2 do artigo 123° do CPPT, sintonizado com o artigo 659°, 2, do CPC, encontrando-se a douta decisão proferida em desconformidade com esta doutrina, uma vez que os referidos factos não se encontram especificados como "provados" ou "não provados";

F)

Nestes termos deverá ser sanada tal oposição mantendo-se a doutrina consagrada no acórdão fundamento, prolatado por este Venerando Tribunal em 15-X-2003, cujo sumário assume o seguinte teor: "*É de anular oficiosamente sentença que não espelhe julgamento de facto através da fixação dos factos provados, bem assim, dos não provados*" (…)».

1.2. A Fazenda Pública defende que não ocorre a alegada oposição entre os dois arestos, concluindo deste modo a sua contra-alegação:

«- Não existe uma verdadeira oposição entre o acórdão fundamento (de 15 de Outubro de 2003) e o acórdão recorrido (de 8 de Março de 2005) porque no **Acórdão fundamento** havia uma completa ausência de probatório sendo impossível confirmar a existência de caducidade do direito à liquidação, afirmando-se "ser de anular sentença que não contenha os factos indispensáveis à decisão a proferir" enquanto que no **Acórdão recorrido** não só houve aproveitamento de probatório fixado na sentença como lhe foi acrescentado um n° 4 que deixa evidente que a determinação da matéria colectável por métodos indiciários foi suficientemente fundamentada e que a recorrente foi notificada da mesma;

- Este n° 4 introduzido no probatório mostra-se **suficiente** conjuntamente com os outros factos considerados provados, para fundamentar, embora de forma diferente da sentença de 1ª instância, a decisão de declarar improcedente a impugnação da recorrente;

- A falta de referência, numa decisão judicial, aos factos não provados tem que enquadrar-se na fundamentação da decisão e tem que se considerar que **apenas** desencadeia **nulidade** a **omissão de factos** que, segundo as várias soluções de direito plausíveis, se mostrem **relevantes** para a decisão da causa;

- Não é o caso dos autos onde, encontrando-se a decisão de proceder à determinação por métodos indiciários adequadamente fundamentada, e tendo a impugnante **recebido 18 folhas com a fundamentação da fixação da fixação da matéria colectável**, a **menção a outros factos não provados seria irrelevante**.

Assim, o **presente recurso deve ser rejeitado** por não se encontrarem e reunidos os pressupostos indispensáveis ao seu conhecimento, dada a **ausência de oposição** entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento e, ainda que existisse oposição em algum dos respectivos segmentos, a prevalência da **tese adoptada do douto Acórdão fundamento não conduziria a uma solução jurídica distinta** da verificada no caso concreto *sub judicio*».

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal entende que não existe a invocada oposição, devendo dar-se por findo o recurso.

Escreve no seu parecer:

«O acórdão recorrido omitiu na fundamentação fáctica os factos não provados; posteriormente, o acórdão proferido em 8.03.2005 (fls.135/139) julgou improcedente a arguição de nulidade do acórdão por falta de fixação da matéria facto não provada, no entendimento de que ela só se verificaria se aqueles factos se mostrassem relevantes para a decisão da causa, segundo as várias plausíveis soluções e direito (o que não aconteceria no caso *sub judice*).

O acórdão fundamento limitou-se a declarar a nulidade da sentença do tribunal de lª instância por absoluta falta de "qualquer indicação factual" ou dos "factos indispensáveis à decisão a proferir", tendo ordenado o proferimento de nova decisão pelo tribunal recorrido, com especificação dos factos provados e dos não provados.

O entendimento do acórdão fundamento não é antagónico do entendimento do acórdão recorrido, na medida em que não chegou a pronunciar-se sobre a obrigatoriedade da especificação dos factos não provados, independentemente da sua relevância para a decisão das causa, segundo as várias plausíveis soluções de direito.

A conciliação entre os entendimentos de ambos os arestos é fácil de alcançar, se considerarmos que o acórdão fundamento se limitou a ordenar a prolação de nova sentença (na sequência da anulação da sentença recorrida) com observância dos requisitos legais abstractos de validade (art. 123° CPPT); na qualidade de tribunal de revista não poderia o STA formular um juízo sobre matéria de facto que distinguisse os factos não provados relevantes e irrelevantes segundo o critério enunciado.

Neste contexto não se verifica oposição de soluções jurídicas nos arestos em confronto».

2.1. A matéria de facto fixada pelo acórdão recorrido é a seguinte:

«1

A impugnante foi objecto de fiscalização por parte dos SPIT - cfr. o relatório de fls. 16 – 25, cujo teor aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

1.1

Tal acção inspectiva abrangeu o período de 1/1/94 a 30/6/98;

2

Em resultado da dita fiscalização os Serviços apuraram, com recurso a métodos indirectos, para o ano de 94, a matéria colectável de 74.192.821$00;

2.1

Aqueles Serviços basearam o recurso aos métodos indiciários na impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável;

2.2

A impugnante, em 13/9/99, foi notificada para reclamar da fixação referida em 2;

3

Não tendo sido apresentada tal reclamação, foi emitida a liquidação de IRC de 1994 – no 83100193 84 –, no montante de 49.804.536$00, com Juros Compensatórios incluídos, cuja data limite de pagamento terminou em 17/1/2 000;

3

Esta impugnação deu entrada no Serviço de Finanças em 17/4/00.

4

Por ofício n° 5209, de 7/9/99, a DDF do Porto remeteu à impugnante a notificação das fixações relativamente a IRC de 1994, 1995, 1996 e 1997 e a IVA de 1994, 1995, 1996, 1997 e 1998, ofício no qual se indica, além do mais, que "Os fundamentos da(s) fixação(ões) são os que constam das fotocópias anexas, constituídas por 18 (dezoito) folhas", que daquela matéria colectável pode a impugnante reclamar nos termos do art. 91º da LGT e que em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos de determinação indirecta da matéria colectável, a impugnação judicial da liquidação ou, se esta não tiver lugar, da avaliação indirecta, depende da prévia reclamação a apresentar nos termos ora notificados (art. 86°, n° 5 da LGT)" (cfr. fls. 26)».

2.2. Quanto ao acórdão fundamento, importa respigar dele:

«Lendo a sentença recorrida, prontamente se alcança que o tribunal *a quo* não fez nela qualquer indicação factual».

3.1. O acórdão recorrido, respondendo à arguição de nulidade de anterior aresto do mesmo Tribunal, entendeu que só havia nulidade por falta da fundamentação de facto prevista no artigo 125º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e no anterior artigo 142º nº 2 do Código de Processo Tributário quando «tais factos se mostrem relevantes para a decisão da causa, segundo as várias soluções de direito plausíveis». Escreveu-se que resultava da fundamentação do aresto arguido de nulidade que, além dos factos nele dados por provados, nenhuma outra factualidade, com interesse para a decisão da causa, segundo as soluções plausíveis de direito, se julgara provada. E decidiu-se que, no caso, «não se mostrando relevantes para a decisão da causa quaisquer factos não julgados provados», não ocorria a alegada nulidade do acórdão.

Por outras palavras, o aresto recorrido interpretou as apontadas normas com o sentido de não abarcarem na nulidade com que fulminam a decisão judicial aqueles casos em que, não estando expressamente indicados os factos não provados, se infere que não se provaram outros factos relevantes para a decisão da causa, segundo as várias soluções plausíveis de direito, além dos como tal enumerados.

Já o acórdão fundamento decidiu anular oficiosamente a decisão da instância que não fizera «qualquer indicação factual», que, consequentemente, não continha «os factos indispensáveis à decisão a proferir», mandando ao tribunal inferior que proferisse «nova decisão com especificação dos factos que considere provados, bem assim, dos não provados».

Deste modo se patenteia que os dois arestos em confronto incidiram sobre realidades bem diferentes:

No caso do acórdão recorrido, a decisão judicial anunciara quais os factos que estavam provados, sem descriminar os que não estavam provados, embora se inferisse dela que nenhuns mais se haviam provado, com relevância para a decisão da causa, segundo as várias soluções plausíveis de direito.

No caso do acórdão fundamento a decisão apreciada era de todo omissa quanto ao julgamento sobre a matéria de facto, carecendo de qualquer suporte para a aplicação do direito.

Da utilização das mesmas regras de direito, do mesmo modo interpretadas pelos dois acórdãos, resultaram, por isso, soluções jurídicas divergentes:

O acórdão fundamento julgou que não ocorria nulidade.

O acórdão recorrido anulou a decisão que apreciava e determinou que fossem especificados os factos provados e os não provados.

3.2. É verdade que, ao ditar a especificação, também, dos factos não provados, o acórdão fundamento aparenta uma exigência de grau superior à usada pelo acórdão recorrido.

Mas sem que, por isso, entre os dois acórdãos exista oposição. O que levou um a anular a sentença apreciada foi o não ter ela feito julgamento sobre a matéria de facto; o que conduziu o outro a não anular a decisão avaliada foi ter sido efectuado esse julgamento.

De resto, o acórdão fundamento, ainda que tenha mandado especificar os factos provados e os não provados, não disse por que modo isso havia de ser feito, nem apontou as consequências da não especificação dos factos não provados – realidade que, não se lhe deparando, só hipoteticamente poderia ter considerado.

Não há, pelo exposto, oposição entre os arestos recorrido e fundamento.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, jul-

gando não verificada a alegada oposição de acórdãos, dar por findo o recurso.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 150 (cento e cinquenta EUR) e a procuradoria em 50 % (cinquenta por cento).

Lisboa, 24 de Janeiro de 2007. — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* (relator) — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António Francisco de Almeida Calhau — Domingos Brandão de Pinho — Lúcio Alberto de Assunção Barbosa.*

Acórdão de 28 de Fevereiro de 2007.

Assunto:

Recurso Jurisdicional. Oposição de acórdãos. Fundamentação do acto tributário.

Sumário:

Inexiste oposição de acórdãos quanto ao «mesmo fundamento de direito» — o dever de fundamentação do acto tributário de liquidação — se os arestos em confronto o entenderam de modo semelhante, apenas divergindo na sua aplicação ao caso concreto mercê da falta de identidade fáctica respectiva.

Processo n.º 582/04-50.
Recorrente: Antram — Associação Nacional de Transportes Públicos Rodoviários de Mercadorias.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

ANTRAM – Associação Nacional de Transportes Públicos Rodoviários de Mercadorias vem interpor recurso, por oposição de acórdãos, do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de fls. 769.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

A. Encontram-se preenchidos os pressupostos para V. Exas. dirimirem a presente oposição de acórdãos.

B. Com efeito e como resulta das alegações, existe uma efectiva oposição de julgados, relativa à mesma questão de facto e de direito, tendo as decisões em confronto sido decididas em processos diferentes.

C. No caso controvertido a oposição radica na diferente interpretação dada ao regime constitucional e legal de fundamentação dos actos administrativos tributários (hoje textualmente consagrada no artigo 268.°, n.° 3, da CRP, nos artigos 124.° e 125.° do CPA e no artigo 77.° da LGT e antes consagrada nomeadamente no artigo 1.° do Decreto-Lei n.° 256-A/77, de 17 de Junho e nos artigos 21.° e 82.° do CPT com uma redacção, na prática, igual) nos dois acórdãos em oposição.

D. Face a idênticas situações de facto nos aspectos materialmente relevantes que convocam o regime legal da fundamentação dos actos administrativos tributários, o acórdão-fundamento e o acórdão-recorrido assumiram "teses jurídicas" (na expressão de Manuel de Andrade) opostas.

E. Na verdade, o acórdão-fundamento decidiu não estar fundamentado o acto administrativo tributário que se limita a indicar as normas legais aplicáveis sem identificar as situações de facto a que estava a atender nem explicitar as razões por que tais situações cabem - ou não cabem - na previsão das normas.

F. Pelo contrário, o acórdão-recorrido entendeu que se encontrava fundamentado o acto administrativo tributário que se limitou a remeter vagamente para normas legais aplicáveis (Decisão do Conselho de Março de 1994 e n° 2 do artigo 202. ° do Regulamento n.° 2913/1992, do Conselho, de 12 de Outubro) sem identificar as situações de facto a que estava a atender (motivos pelos quais decidiu-se efectuar a liquidação à ora Recorrente) nem explicitar minimamente as razões porque tais situações cabem - ou não cabem - na previsão das normas (como refere o acórdão-recorrido a ora Recorrente ficou apenas a saber que, como garante, lhe era exigida a quantia de 34.266.000$00, calculados à taxa de câmbio de esc: 171$330, valor que vigorava à data da emissão do Carnet TIR em apreço, e que tal quantia lhe era exigida a título de Recursos Próprios Comunitários, acrescidos de 100$00 a título de pagamento do Impresso de Liquidação).

G. É patente que este conflito deve ser decidido como vem propugnado no acórdão-fundamento, L e., que a mera indicação de normas legais sem identificar as situações de facto a que estava a atender nem explicitar as razões por que tais situações cabem - ou não cabem - na previsão das normas equivale a uma falta de fundamentação.

H. Em consequência do que vem dito, devem V. Exas. dar provimento ao presente recurso revogando o acórdão-recorrido.

Nestes termos e nos melhores de Direito que V. Exas. sempre suprirão deve o acórdão-recorrido ser revogado por estar em oposição com o acórdão-fundamento assim, finalmente, se fazendo Justiça!

Concluindo, por sua vez, a Fazenda Pública:

1ª) A recorrente imputa ao acto impugnado o vício de falta de fundamentação, em geral, de facto e de direito, e em especial, de falta de fundamentação da escolha da taxa de câmbio aplicada, tentando para tanto defender a existência de oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento.

2ª) Sucede que, não obstante o acórdão fundamento ter considerado existir insuficiência de fundamentação relativamente ao acto que anulou, e pelo contrário, o acórdão recorrido ter concluído pela suficiente fundamentação do acto de liquidação, verifica-se que ambas as decisões judiciais estão correctas, circunstância essa que se prende com o facto de a fundamentação constituir um conceito relativo (realidade que é reconhecida pelo próprio recorrente a fls. 677 dos autos), que varia em função do tipo legal do acto, das circunstâncias em que o mesmo foi praticado e ainda da específica situação do destinatário, que no caso do acto mantido pelo acórdão recorrido tem até conhecimentos técnicos bem acima da média.

3ª) Efectivamente, o carácter relativo da fundamentação, assumido quer pela doutrina (Vide em particular António Lima Guerreiro, in Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, em anotação ao artº 77° da LGT), quer pela douta jurisprudência dos Tribunais Administrativos e Fiscais (a título de exemplo, o recente acórdão do STA de 3 de Outubro de 2006, proferido no Proc. 562/06), e de resto reconhecido pela própria recorrente, implica necessariamente que a fundamentação tenha de ser apreciada em concreto, o que explica as soluções do acórdão recorrido e do acórdão fundamento, a primeira no sentido da manutenção do acto e a segunda no da anulação do acto.

4ª) Neste contexto, tendo o acto objecto do acórdão recorrido sido praticado no exercício de um poder estritamente vinculado, visto que a responsabilidade conjunta e solidária da recorrente, na qualidade de entidade garante, resulta de forma directa e incontornável da lei, designadamente do n° 1 do artº 8° da Convenção Aduaneira relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias, que vigora directamente na ordem jurídica nacional, por força do n° 2 do artº 8° da CRP, haverá que ter em conta a densidade concreta do dever de fundamentação, a qual assume aqui menor relevância face àquela que é exigida para os chamados actos discricionários, para concluir pela suficiência da fundamentação no caso sub judice.

5ª) Com efeito, o acto de liquidação posto em causa nos presentes autos, reveste fundamentação suficiente, à luz do preceituado no nº 2 do artigo 77º da LGT, tendo em conta aí se preceituar que a fundamentação dos actos tributários de liquidação pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo (no fundo, o legislador na LGT, na esteira, aliás, do CPT, entendeu não se limitar a transpor o dever de fundamentação nos termos do CPA, tendo preferido adaptá-lo ao carácter massificado e intensamente vinculativo dos actos tributários - A propósito Vide Lima Guerreiro, in Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, a págs. 339).

6ª) De facto, a suficiência da fundamentação no caso sub judice, revela-se só por si no facto de, o próprio impresso de liquidação, em anexo à primeira notificação, que para ele remete para efeitos de fundamentação do acto de liquidação, incluir a indicação dos elementos de tributação bastantes para efeitos de cálculo da dívida - base tributável, taxa e código pautal -, sendo que o facto tributário relevante - apuramento fraudulento da caderneta TIR - consta do próprio corpo da notificação, conforme resulta da alínea a) do ponto 2.1 da matéria de facto dada como assente nos autos; por outro lado, relativamente à taxa de câmbio foi inequivocamente dada a conhecer a taxa aplicável e a norma de direito em que se baseou tal aplicação, conforme consta do teor do ofício n° 2523, de 12 de Agosto de 1996, através do qual se notificou a recorrente para proceder ao pagamento de 200.000 dólares, correspondente ao montante de 34.266.000$00, calculados à taxa de câmbio de 171$330, valor que vigorava à data da emissão do Carnet TIR em apreço (n° 2 do artº 202° do Regulamento n° 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro).

7ª) Assim sendo, não pode deixar de se perspectivar que a recorrente ficciona a falta de fundamentação, quando na realidade possui até conhecimentos técnicos acima da média, pela atribuições que prossegue, e mais não pretende do que furtar-se ao cumprimento das obrigações que assumiu, enquanto entidade garante conjunta e solidariamente responsável pela pagamento das quantias legalmente liquidadas, por força da introdução irregular de mercadorias.

8ª) Consequentemente, haverá que concluir pelo inegável carácter suficiente da fundamentação do acto de liquidação em apreço, à luz do disposto no n°2 do art.77° da LGT, e conforme já decorria dos arts. 19° e sgs. do CPT.

Nestes termos e nos melhores de Direito sempre doutamente supríveis por V. Exas., deve o acórdão recorrido manter-se, assim se fazendo a tão costumada JUSTIÇA.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público sustenta não haver oposição de acórdãos por "não se tratar da mesma questão de direito".

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Vejamos, pois:

Nos termos da alínea *b*) do artigo 30.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril, são pressupostos expressos do recurso para este Pleno – por oposição de julgados da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo – que se trate "do mesmo fundamento de direito", que não tenha havido "alteração substancial na regulamentação jurídica" e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos.

O que naturalmente supõe a identidade de situações de facto já que, sem ela, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos: por isso, ela não foi ali referida de modo expresso.

Para que exista oposição é, pois, necessária tanto uma identidade jurídica, como factual.

Que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto, ambas da Secção do Contencioso Tributário do STA: o acórdão recorrido, de 26 de Janeiro de 2005, e o acórdão fundamento, de 17 de Novembro de 2004 – processo n.º 0772/04.

Todavia, nos autos, não há divergência quanto ao apontado "fundamento de direito" – o dever de fundamentação do acto tributário.

No aresto recorrido sustenta-se que "a fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito, podendo consistir em remissão para os fundamentos de parecer, informação ou proposta" pretendendo-se "que o administrado possa conhecer as razões de facto e de direito em que o acto assenta para que o mesmo possa optar entre a aceitação do acto e a sua impugnação".

E, de modo semelhante, discorre o acórdão fundamento sobre a função exógena da fundamentação: "só a manifestação dos fundamentos do acto permite ao seu destinatário aperceber-se dos motivos por que a decisão foi num, e não em outro sentido, e aceitá-la ou contestá-la, questionando, neste último caso, a bondade das razões da Administração e contrapondo as suas (sem conhecer os fundamentos do acto não é possível atacá-lo eficazmente)".

Não há, pois, discrepância nos dois arestos quanto ao modo como nuclearam o dever de fundamentação.

O que há é uma aplicação diversamente fundamentada face à diversidade das situações práticas presentes, *maxime*, à sua não identidade, nos termos acima postulados.

Não é, aliás, correcta, face ao exposto, a assunção de que o acórdão recorrido, "segundo parece", se baste "com uma mera troca de correspondência entre o administrado e a Administração, como modo legal de fundamentação do acto administrativo de liquidação tributária".

Pois tal troca de correspondência aparece, aí, apenas para justificar a presença dos elementos factuais e de direito inerentes à fundamentação, no caso concreto: que a recorrente "ficou a saber que, como garante, lhe era exigida a quantia de 34.266.000$00, calculados à taxa de câmbio de Esc.: 171$330, valor que vigorava à data da emissão do Carnet TIR em apreço (…), e que tal quantia lhe era exigida a título de Recursos Próprios Comunitários, acrescidos de 100$00 a título de pagamento do Impresso de Liquidação" – fls. 733 (9 do acórdão recorrido) *in fine*.

E, bem assim, que, através da mesma "são perfeitamente compreensíveis as razões de facto e de direito do acto impugnado" e de "onde consta a fundamentação fáctica e jurídica da liquidação efectuada".

"Assim sendo, ficou a recorrida a conhecer o que lhe era exigido e porque lhe era solicitado o seu pagamento, o que foi liquidado e quais os motivos porque lhe estava a ser exigida tal quantia bem como os meios de reacção que podia utilizar e que efectivamente utilizou" – fls. 733 verso.

Ou seja: o aresto recorrido, enunciando os requisitos do cumprimento do dever de fundamentação, considerou-os satisfeitos face ao conhecimento do teor do acto – que, em seu entender os concretizava – dado à ora recorrente.

Tal aresto não entendeu pois o dever de fundamentação em oposição com o acórdão fundamento: nomeadamente, não considerou que estivesse fundamentado "o acto (…) mediante a simples indicação das normas legais, sem identificar as situações de facto (…) nem explicitar as razões por que tais situações cabem – ou não cabem – na provisão daquelas normas".

Pelo contrário, nos termos expostos, achou tais itens necessários mas presentes no caso concreto.

Falece assim a pretendida oposição quanto ao "mesmo fundamento de direito", legalmente exigido.

Termos em que se acorda dar por findo o recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 400,00 e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 28 de Fevereiro de 2007. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa — José Norberto de Melo Baeta de Queiroz — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — António Francisco de Almeida Calhau.*

Acórdão de 28 de Fevereiro de 2007.

Assunto:

Oposição de julgados. Divergência no julgamento da matéria de facto.

Sumário:

Não se verifica o pressuposto legal de prosseguimento do recurso por oposição de julgados, nos termos do disposto no artigo 30.º, alínea b´) do ETAF, na anterior redacção, se dos acórdãos em confronto não existe uma verdadeira oposição de soluções jurídicas perante idênticas situações de facto, mas sim uma divergência no julgamento da matéria de facto.

Processo n.º 670/06-50.
Recorrente: Eduardo Ademar Leite Silva.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Eduardo Ademar Leite Silva, melhor identificado nos autos, deduziu, no, então, Tribunal Tributário de 1ª Instância de Évora, oposição à execução fiscal por dívidas de contribuições à Segurança Social, relativas aos anos de 1993 e 1994, no valor global de 1.316.479$00.

Aquele Tribunal julgou a oposição à execução fiscal improcedente.

Inconformado, o oponente interpôs recurso da decisão para o Tribunal Central Administrativo, recurso esse a que foi negado provimento.

Deste acórdão, aquele interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão proferido pelo TCA, no processo nº 1.261/03.

Admitido o recurso, a recorrente apresentou a alegação de fls.119 a 122, que, posteriormente, veio a rectificar nos termos que constam de fls. 162, tendo o Exmº Relator entendido que, "atento o desenvolvimento processual da lide após fls 118, entende-se que o recorrente deu já acatamento aos nºs 1e 3 do art 284º do CPPT".

Por despacho do Exmº Relator do Tribunal Central Administrativo, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para alegações nos termos do artº 284º, nº 5 do CPPT (vide fls. 164 e 165).

O recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. A decisão recorrida viola o preceituado no art. 239º do CPT e art. 13º do CPT.

2. Não constando da matéria de facto um cabal esclarecimento sob a prévia liquidação e excussão do património da devedora originária, falta um pressuposto essencial para que a reversão, legalmente, possa operar.

3. Sem uma liquidação do património da devedora originária, o recorrente terá sempre que ser considerado parte ilegítima, aliás, na esteira do que foi decidido pelo acórdão em cuja oposição o presente recurso se funda.

4. O acórdão recorrido deve, pois, ser revogado, garantindo-se a harmonia de julgados, sendo substituído por um outro que declare o recorrente parte ilegítima.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 172 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir pela improcedência do recurso e pela manutenção do acórdão recorrido, já que "não existe verdadeiramente oposição entre os acórdãos recorrido e fundamento, mas uma diferente avaliação efectuada por cada um deles da prova disponível nos respectivos processos, pelo que o recurso não deveria prosseguir por falta de

pressupostos exigidos neste tipo de recurso, nem ser da competência do STA pronunciar-se sobre a avaliação da matéria de facto;

A decidir-se que existe oposição, deve a douta decisão recorrida ser confirmada por corresponder a uma correcta avaliação da prova existente no processo, e julgando-se o presente recurso improcedente".

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o recurso ser julgado findo, uma vez que e por um lado, da análise "do conteúdo das alegações de fls. 168 e 169 e as respectivas conclusões, é possível constatar que o recorrente não alega nem demonstra a oposição de soluções jurídicas entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento".

Por outro, nos dois arestos recorridos não se verifica "uma verdadeira oposição de soluções jurídicas mas sim divergência no julgamento da matéria de facto".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O aresto recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

1º Na RF de Vila Viçosa foi instaurada execução fiscal contra sociedade Joaquim José Ramos e Sucessores Ldª por dívidas à Segurança Social do período de Julho de 1993 a Junho de 1994 no montante global de 1 316 479$00 cfr folhas 2 e informação de folhas 12.

2º Em 26 de Janeiro de 1998 foi lavrada a informação de folhas 2 cujo teor aqui se dá como reproduzido na qual se afirmava que todos os bens da executada foram vendidos pela RF nos processos de execução fiscal aí referidos sendo o produto da venda insuficiente para o pagamento das dívidas exequendas e acrescido folhas 21.

3º Pelo que o CRF reverteu a execução contra o oponente cfr folhas 13 em 26 01 1998

4º O oponente foi citado em 04 06 1998 nos termos do mandado de folhas 10 e da certidão de folhas 11.

5º E deduziu a presente oposição em 23 03 1998 folhas 3.

6º Fora nomeado gerente da executada em, 15 02 1993 juntamente com outro sócio Manuel João Pirra Xarepe folhas 35 e 44 e folhas 42.

7º Mantendo-se à frente dos destinos da sociedade executada mesmo depois de aí deixar de comparecer a partir de finais de 1993.

8º Entretanto em 25de Setembro de 2000 prestou o sr. funcionário do SF de Vila Viçosa a informação complementar de folhas 21 nos termos da qual faz referência a um grua da marca DERRICK e respectivos acessórios montada na pedreira dos Vieiros Pardais Vila Viçosa.

Todavia os serviços constataram que naquele local não existia grua alguma com aquela denominação mas uma grua com a marca BENETT--CARRERA Itália em estado precário e inactiva montada numa pedreira propriedade da Asubsolo – Sociedade de Rochas Ornamentais Ldª desconhecendo-se os outros bens indicados na pi.

O indicado possuidor de bens Manuel Amaral de Brito informou que as macacas hidráulicas estiveram efectivamente na sua posse servindo de contrapartida a dívidas da executada.

3 – Em primeiro lugar e ainda que a título prejudicial, não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, importa reapreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, questão esta, aliás, suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA, não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 687º, nº 4 do CPC).

Como é sabido, para se poder falar em oposição de julgados legitimadora de recurso para o Pleno da Secção, nos termos do disposto no

artº 30º, al. b´) do ETAF, na anterior redacção e 284º do CPPT, aqui aplicável ex vi do disposto no artº 12º da Lei nº 15/01 de 5/6, necessário se torna que os acórdãos considerados em oposição hajam decidido sobre a mesma questão fundamental de direito, aplicando os mesmos preceitos legais de forma diversa a idênticas situações de facto.

Vejamos, então, se no caso em apreço ocorre a alegada oposição de julgados.

4 – Desde logo, importa referir que o acórdão tido por fundamento transitou já em julgado (vide fls. 200).

Todavia, não se verifica a questionada oposição de julgados.

Com efeito, quer no acórdão recorrido, quer no acórdão tido por fundamento se decidiu que a reversão só era legítima depois de excutido todo o património da executada originária, tudo nos termos do disposto no artº 239º do CPT, aqui aplicável.

Todavia, enquanto que no primeiro dos citados arestos se considerou como provado que "dentro do normal exercício do seu dever a RF de Vila Viçosa procurou informar-se da situação patrimonial da devedora executada constatando nos vários processo de execução que igualmente corriam termos contra a mesma executada que o seu património havia já sido penhorado e vendido e que o produto da venda dos bens não chegara sequer para pagar as dívidas exequendas daqueles outros processo de execução, concluindo pela legitimidade da reversão, no acórdão tido por fundamento entendeu-se que "a questão da falta de excussão do património da sociedade originária devedora não se encontra clarificada em virtude de terem sido omitidas diligências probatórias indispensáveis à boa decisão da causa", determinando a anulação da sentença e a remessa dos autos ao tribunal recorrido "para melhor investigação e nova decisão...com preliminar ampliação da matéria de facto, após a aquisição de prova, conforme acima se indica".

Ou seja e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, entre os arestos em confronto não existe uma verdadeira oposição de soluções jurídicas perante idênticas situações de facto, mas sim uma divergência no julgamento da matéria de facto.

Pelo que não ocorre a alegada oposição de julgados entre o acórdão recorrido e o acórdão tido por fundamento.

5 – Nestes termos, acorda-se em julgar findo o recurso, ficando, assim, prejudicado o conhecimento da primeira questão suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 400 e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 28 de Fevereiro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa — Brandão de Pinho — Baeta de Queiroz — Jorge Lino — António Calhau.*

Acórdão de 28 de Fevereiro de 2007.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos.

Sumário:

Não há oposição entre acórdãos que, quanto a uma questão de direito, emitiram pronúncias coincidentes; e, quanto a outra, não perfilharam entendimentos opostos.

Processo n.º 693/06-50.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Gelima — Frigoríficos de Viana, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo do acórdão de 12 de Janeiro de 2006 do Tribunal Central Administrativo Norte que, por inutilidade superveniente da lide, resultante da prescrição da dívida emergente, julgou extinta a instância no processo de impugnação judicial do acto de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) deduzida por **GELIMA, S. A.**, com sede em Viana do Castelo.

Fá-lo com fundamento em oposição com os acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte de 3 de Fevereiro de 2005 e deste Supremo Tribunal Administrativo de 23 de Novembro de 2005, proferidos nos processos nºs. 136/04 e 590/05, respectivamente.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

O art. 34, 3 do C.P.T. estabelece um elenco fechado de causas interruptivas da prescrição, conferindo a cada uma delas igual relevância para efeito de interrupção da prescrição.

2.

Perante uma sucessão de diversas causas interruptivas, o prazo de prescrição deve contar-se a partir da que ocorreu em último lugar, uma vez que a sua verificação inutilizou todo o prazo prescricional anteriormente decorrido.

3.

A paragem de processo relevante para efeito de cessação do efeito interruptivo (art. 34, 3, última parte do C.P.T.) deve ser aferida no processo que determinou a última interrupção da prescrição.

4.

A autuação da execução fiscal apensa aos presentes autos é a última causa interruptiva da prescrição do imposto aqui impugnado.

5.

Essa execução foi sustada e avocada ao processo de falência da impugnante nos termos do art. 180 do C.P.P.T.

6.

Essa sustação e avocação não integra "paragem do processo" para efeitos do art. 34, 3, última parte do C.P.T., uma vez que a execução continua a ser tramitada, agora nos termos do processo de falência ou de recuperação de empresa.

7.

Da análise da execução não resulta, aliás, quanto tempo durou a avocação e qual o período que mediou entre a sua devolução e a posterior apensação à execução n.° 23481198048635.

8.

Ignora-se igualmente se esta última se encontra a ser tramitada.

9.

Os autos não comportavam, portanto, elementos que permitissem o cálculo rigoroso da prescrição, pelo que ela não devia ter sido declarada.

10.

O acórdão recorrido violou o disposto no art. 34, 3 do C.P.T. e no art. 180 do C.P.P.T.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se o acórdão recorrido, com as legais consequências».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que não existe a alegada oposição de acórdãos, devendo julgar-se findo o recurso.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. 1. No acórdão recorrido a matéria de facto fixada é a seguinte:

«1.

A impugnante foi alvo de uma fiscalização tributária respeitante ao ano fiscal de 1994 relativamente à sua filial de Matosinhos;

2.

No âmbito desta fiscalização a Impugnante forneceu à Administração Tributária diversos documentos, entre os quais balancetes de primeiro de primeiro grau que se encontra junto aos autos;

3.

Os mencionados balancetes reportam-se à actividade desenvolvida pela filial de Matosinhos da Impugnante, os quais eram aí elaborados e posteriormente enviados para a sede de Viana do Castelo;

4.

A Impugnante foi notificada na pessoa do seu gerente Sr. António Viegas, em 10/07/1998, para em 21/07/1998 apresentar toda a documentação relacionada com os exercícios de 1993 e 1994, não tendo sido efectuada nenhuma apresentação;

5.

A Impugnante foi notificada a 10/09/1998 de que lhe tinha sido apurada, nos termos do art. 84° do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, o imposto de Esc. 16.156.896$00, respeitante aos períodos de Janeiro, Fevereiro, Março/1º Trimestre e Abril do ano de 1994,

podendo nos termos do art. 84° do CPT, no prazo de trinta dias, usar do direito de reclamação ou facultativamente recorrer à comissão de revisão referida nos artigos 84° a 88° do mesmo diploma legal;

6.

Em 08/10/1998, a Impugnante apresentou reclamação prevista no art. 84° do Código de processo Tributário;

7.

Em 25/05/1999, foi elaborado oficio destinado à Impugnante para a notificar da realização da reunião da comissão de revisão para o dia 8/06/1999, o qual foi expedido para a sede da Impugnante, por via postal registado com aviso de recepção a 26/05/1999, vindo a ser devolvido com a menção aposta pelos serviços postais de "Não reclamado";

8.

Em 08/06/1999 reuniu a Comissão de Revisão da matéria tributável, não se tendo chegado a acordo, tendo o presidente da mesma aderido ao laudo do perito nomeado pela Fazenda Pública, o qual propunha a manutenção das fixações do imposto a pagar;

9.

Em 07/07/1999, foram emitidas as liquidações impugnadas, todas com data limite de pagamento a 30/09/1999;

10.

Em 29/12/1999 deu entrada a Petição Inicial que originou a presente Impugnação.

11.

A presente impugnação judicial foi instaurada em 29/12/1999 na 1ª Repartição de Finanças do concelho de Viana do Castelo e aí autuada em 31/12/99 – cfr. fls. 3;

12.

Essa impugnação esteve sem qualquer movimentação processual entre a autuação e 14/08/2001 – cfr. fls. 19 e segs.;

13.

As dívidas tributárias provenientes das liquidações impugnadas estão a ser exigidas em processo de execução fiscal autuado em 29/05/00, cuja instância ficou parada após a citação da devedora ocorrida em 5/06/00, vindo a ser remetida para apensação ao processo de falência da executada em 12/09/00 – cfr. processo executivo apenso.

2.2. No acórdão fundamento que foi proferido pelo Tribunal Central Administrativo a matéria de facto está assim estabelecida:

«A)

O impugnante foi objecto de exame à escrita que decorreu de 22/01/96 a 29/01/96, do qual resultou a alteração da matéria tributável referente ao exercício de 1992, conforme relatório de fls. 16 e ss. dos presentes autos e que se dá por integralmente reproduzido;

B)

O impugnante exercia a actividade de oficina de reparação em automóveis, conforme fls. 16 e ss.;

C)

O sujeito passivo foi notificado em 17/05/96, da fixação com recurso a presunções ou estimativas, para pagamento de IVA na importância de 310.257$00, acrescida de juros compensatórios no montante de 250.793$00, proveniente de correcções efectuadas nos termos do art. 82° do CIVA, por presunção do volume de negócios, conforme fls. 22;

D)

O impugnante, em 20/06/96, reclamou nos termos do art. 84° do CPT, para a Comissão de Revisão – conforme fls. 23 que se dá por integralmente reproduzido;

E)

A reclamação para a Comissão de Revisão não foi atendida – conforme fls. 30 que se dá por integralmente reproduzido.

F)

O impugnante foi notificado em 13/12/96, para efectuar o pagamento de IVA na importância de 310.257$00, acrescida de juros compensatórios de 250.793$00 e do agravamento de 9.308$00 nos termos do art. 101° n° 1 do CPT, num total de 570.358$00 (€ 2.844,93), conforme fls. 30;

G)

Em 14/04/97 foi deduzida reclamação graciosa.

H)

Em 10/10/97 foi deduzida a presente impugnação, nos termos do art. 123° nº 1 alínea d) do CPT.

I)

A reclamação referida na alínea G) esteve parada, sem que a Administração Tributária procedesse a qualquer acto ou movimentação processual, por razões que se desconhecem, entre 16/01/98 e 27/05/99 – cfr. processo apenso;

J)

Para cobrança coerciva da quantia liquidada ao impugnante foi instaurado processo de execução fiscal em 21/02/97 – cfr. informação fls. 32 v°».

2.3. Quanto ao acórdão recorrido prolatado pelo Supremo Tribunal Administrativo, assentou na base factual que segue:

«1.

Foi instaurada, em 06/04/1983, pela Repartição de Finanças da Covilhã, a execução fiscal n.° 0612-83/160798.7 para cobrança coerciva de dívidas provenientes de quotizações para o Fundo de Desemprego, multas e juros, referentes ao período de Março/1976 a Agosto/1979, no

valor de 764.526$00 e de Setembro/1979 a Março/1982, no valor de 2.666.640$00, conforme certidões de divida de fls. 16 e 17;

2.

A executada foi citada para a execução em 12/05/1983 (fls. 18);

3.

Àquela execução foram autuados os seguintes títulos executivos:

Em Março/1986, a certidão de fls. 57, referente a dívidas de contribuições para a Caixa de Previdência do ano de 1985, no valor de 922.320$00;

Em 10/04/1986, a certidão de fls. 58, referente a dívidas de quotizações, multas e juros, para o Fundo de Desemprego, do período de Abril/1982 a Junho/1985, no montante de 5.773.103$00;

Em 25/07/1991, as certidões de fls. 60 a 67, referentes a dívidas para o CRSS do período de Outubro/1982 a Novembro/1990 e juros de mora do período de Outubro/1987 e de Janeiro a Junho/1998, perfazendo o montante global de 16.952.770$00.

4.

A executada foi citada para o apenso de execução n.º 0612-86/160176.8, em 23/04/1986, no seguimento da autuação da certidão de dívidas de fls. 58 (fls. 59);

5.

A executada foi declarada falida por sentença proferida em 22/04/1991 pelo Tribunal Judicial da Comarca da Covilhã, no processo com o n.º 46/91, do 1.º Juízo, l.ª Secção, no qual foram vendidos todos os seus bens (informação de fls. 15 e docs. de fls. 20 a 29);

6.

Os créditos exequendos referidos supra, em 1. e 3. não lograram qualquer pagamento no processo de falência (informação de fls. 15 e docs. de fls. 20 a 29 e 50);

7.

Por despacho do Chefe da 1.ª Repartição de Finanças da Covilhã, de 15/11/1999, a execução reverteu contra o oponente (informação de fls. 15 e doc. de fls. 54);

8.

O oponente foi citado para a execução em 29/11/1999 (informação de fls. e docs. de fls. 55 e 56);

9.

Deduziu a presente oposição em 11/01/2000, conforme carimbo de entrada aposto pela 1.ª Repartição de Finanças da Covilhã sobre a petição inicial (fls. 2);

10.

O oponente foi gerente da executada desde 1964 até 1991 (fls. 28 e 29);

11.

O apenso de execução fiscal n.° 0612-91/0601551, por dívidas de contribuições para o CRSS do período de Outubro/1982 a Novembro/1990 e juros de mora do período de Outubro/1987 e de Janeiro a Junho/1988, perfazendo o montante global de 16.952.770$00, foi remetido, em 08/08/1991, ao Tribunal Judicial e apensado ao dito processo de falência (fls. 68);

12.

Aquele apenso de execução foi devolvido pelo Tribunal Judicial à 1.ª Repartição de Finanças da Covilhã em 18/01/1999, após à extinção do processo de falência da executada (fls. 269)».

3.1. No requerimento de interposição de recurso é indicado o ponto em que há oposição entre o acórdão recorrido e o do Tribunal Central Administrativo Norte: é quanto «à contagem da prescrição e à relevância dos diferentes actos interruptivos».

A recorrente contraria a opção do acórdão recorrido, defendendo que «perante uma sucessão de diversas causas interruptivas, o prazo de prescrição deve contar-se a partir da que ocorreu em último lugar, uma vez que a sua verificação inutilizou todo o prazo prescricional anteriormente decorrido»; que «a paragem de processo relevante para efeito de cessação do efeito interruptivo (art. 34, 3, última parte do C.P.T.) deve ser aferida no processo que determinou a última interrupção da prescrição»; e que, no caso apreciado pelo acórdão recorrido, «a autuação da execução fiscal apensa aos presentes autos é a última causa interruptiva da prescrição do imposto aqui impugnado».

Este entendimento coincide, é certo, com o que foi adoptado pelo acórdão fundamento do Tribunal Central Administrativo Norte, no qual se pode ler o seguinte trecho:

«E nem releva o facto ter sido instaurada execução fiscal, pois que apesar de esta também constituir um acto interruptivo do prazo prescricional, ocorreu antes da dedução da reclamação, sendo este segundo acto interruptivo que passa a relevar para efeitos de contagem do prazo prescricional».

Apesar de a Fazenda Pública se abster de demonstrar que o acórdão recorrido entendeu de modo diverso, sempre se dirá que este aresto, considerando que a instauração da impugnação judicial interrompera o prazo de prescrição, contou o tempo decorrido desde o início do ano seguinte ao do facto tributário até àquela autuação, somando o que passou após um ano de paragem da impugnação, concluindo pelo decurso de 10 anos e 14 dias, tempo superior ao prescricional, de 10 anos.

Para esta contagem não atendeu o acórdão senão a um único facto interruptivo da prescrição – a instauração da impugnação judicial.

Mas acrescentou que a prescrição também se verificava «caso se consider(ass)e que com a autuação da execução fiscal ocorreu novo acto interruptivo, pois que por força da paragem desse processo por período superior a um ano cessou o efeito interruptivo, havendo que somar ao tempo decorrido a partir dai aquele que já havia transcorrido até à autuação da execução, assim se tendo completado os referidos 10 anos, pois que o período que decorreu desde 1/01/95 até à autuação da execução em 29/05/00 perfaz 5 anos, 4 meses e 29 dias, e o período que decorreu após um ano de paragem da execução (5/06/01) até à presente data (12/01/06) perfaz 4 anos, 7 meses e 7 dias».

Ou seja, no acórdão recorrido entendeu-se que ocorria a prescrição, quer se atendesse ao primeiro facto interruptivo ocorrido – instauração da impugnação –, quer se relevasse a posterior autuação da execução fiscal.

Mas não se afirma nele adesão ao entendimento, repudiado pela recorrente, segundo o qual é relevante a primeira interrupção do prazo, e irrelevantes as que depois ocorram. Como aponta o Exmº. Procurador-Geral Adjunto, «no acórdão recorrido não foi tratada a questão (…) de saber se, perante uma sucessão de diversas causas interruptivas da prescrição, o prazo se conta a partir da ocorrência da última ou, antes, a partir da que ocorrer em primeiro lugar».

Como assim, não se vê que haja, entre estes acórdãos, a oposição invocada pela recorrente.

3.2. Ainda de acordo com o requerimento de oposição de recurso, a oposição entre os acórdãos recorrido e o proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo reside na «questão da apensação das execuções fiscais ao processo de falência corresponder a paragem da normal tramitação do processo».

Também no que concerne a esta oposição a recorrente se não refere ao acórdão fundamento, não demonstra aonde reside a oposição que invoca, limitando-se a contrariar a opção do acórdão recorrido, defendendo que a sustação da execução fiscal e sua avocação ao processo de falência «não integra "paragem do processo" para efeitos do art. 34, 3, última parte do C.P.T., uma vez que a execução continua a ser tramitada, agora nos termos do processo de falência ou de recuperação de empresa», ao contrário do que julgou o acórdão recorrido, que «entendeu que a sustação e avocação determinadas pelo art. 180 do CPPT correspondem a uma paragem de tramitação não imputável ao contribuinte».

No acórdão recorrido lê-se, sobre esta questão, o trecho seguinte:

«E não se diga que o facto de a execução ter sido remetida para apensação ao processo de falência da executada impede o decurso do referido prazo, pois que, como se sabe, a declaração de falência só determina a sustação das execuções que devam ser apensadas à falência para aí correrem seus termos como reclamação desses créditos exequendos, mas não suspende o prazo de prescrição; só no processo de recuperação de empresas é que não corre o prazo da prescrição enquanto as execuções se mantiverem apensadas a tal processo».

E no acórdão fundamento afirma-se que «a remessa do processo de execução ao processo de falência não importa a paragem daquele, pois, uma vez apensado a este, com ele segue a sua normal tramitação».

Não há entre os dois acórdãos, a este respeito, nenhuma divergência. Ambos consideraram que a apensação da execução fiscal ao processo de falência não importa a paragem daquele; consequentemente, o decurso do prazo prescricional não é afectado pela apensação.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em não julgar verificada a oposição entre os arestos recorrido e fundamento e, em consequência, dar por findo o recurso.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Fevereiro de 2007. — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* (relator) — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António Francisco de Almeida Calhau — Domingos Brandão de Pinho — Lúcio Alberto de Assunção Barbosa.*

Acórdão de 28 de Fevereiro de 2007.

Assunto:

Restituição à exportação. Regulamento CEE n.º 3665/87. Competência dos tribunais.

Sumário:

A competência material para conhecer de impugnação contenciosa de acto que ordenou a reposição de verbas relativas a restituições à exportação nos termos dos Regulamentos CEE n.º 3665/87 e 2945/94, da Comissão, pertence ao tribunal administrativo.

Processo n.º 699/06-50.
Recorrente: Presidente do Conselho Directivo do INGA.
Recorrido: Persuínos, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Presidente do Conselho Directivo do Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola vem interpor recurso, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo a fls. 118. e ss., que considerou o tribunal tributário materialmente competente para conhecer da impugnação judicial deduzida por Persuinos, SA, contra acto de liquidação àquele imputado.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. Por despacho de fls. 179, foi julgada a existência de oposição de acórdãos, nomeadamente entre o acórdão proferido nos presentes autos, de que se recorre e o acórdão do STA de 08-06-2005, no Proc° n° 0133/05, relativamente à mesma questão de direito, ou seja, averiguar da competência do Tribunal.

2. O presente litígio tem por objecto um acto imputado ao presidente do INGA contendo uma decisão que, no âmbito da medida relativa a Ajudas Comunitárias e denominada como "Restituições à exportação de carne de aves" — Reg. CEE n° 3665/87, de 27/11, ordena a reposição de quantias recebidas pelo recorrido, sendo a sua pretensão a anulação de tal acto com fundamento em que o mesmo é ilegal por se entender que há vício de forma e de violação de lei induzido por erro nos pressupostos de facto e de direito.

3. A questão é antes de mais averiguar da competência do Tribunal, ou seja, verificar se o acto administrativo praticado pelo INGA, que ordena a reposição de verbas de restituições à exportação, deve ser considerado um acto sobre questão fiscal ou aduaneira.

4. O acórdão proferido nos presentes autos, de que ora se recorre, tem solução oposta à do Acórdão do STA de 08-06-2005, no Proc° n° 0133/05, relativamente à mesma questão de direito.

5. As chamadas "restituições à exportação", constituem uma Ajuda Comunitária de natureza financeira, têm natureza análoga à de um subsídio.

6. A ajuda comunitária não tem a natureza de benefício fiscal, pois não se trata de uma medida excepcional destinada a tutelar outros interesses públicos relevantes, e por isso destinada a impedir a tributação. Assim, o acto que ordena a restituição da ajuda comunitária indevidamente recebida não tem natureza tributária, não constitui um acto de liquidação do tributo do qual o recorrente estaria isento.

7. A revogação da ajuda concedida ao recorrente não se concretiza num acto tributário nem faz apelo a qualquer norma de cariz tributário. Não está aqui em causa uma relação de natureza jurídico-fiscal ou tributária, nem a perda de um benefício fiscal com a consequente reposição da tributação, visando a obtenção de receitas destinadas à satisfação dos encargos públicos.

8. O Acórdão do STA de 08-06-2005, - Acórdão fundamento - decidiu claramente no sentido de que o despacho que ordena a reposição de verbas de restituições à exportação não é uma questão fiscal.

9. A interpretação sufragada no Acórdão recorrido viola os princípios estabelecidos nos Regulamentos (CEE) n°s 2777/75 e 3665/87, bem como o espírito que preside a estes diplomas de protecção dos interesses financeiros da Comunidade.

10. Estes diplomas são de aplicação e vigoram na ordem jurídica interna nacional por força do artº 8° da CRP e do Tratado da União Europeia.

11. As restituições à exportação destinam-se a salvaguardar a participação da Comunidade no comércio internacional, nada tendo que ver com qualquer questão fiscal (aduaneira), nem têm nada a ver com benefícios fiscais.

12. Assim, é evidente que não se trata aqui de um acto tributário aduaneiro, nem a restituição à exportação uma modalidade de benefício fiscal, mas sim um puro e simples acto administrativo que visa a reposição de quantias ilicitamente recebidas e que nos termos da legislação comunitária está o Estado Português, mais concretamente o INGA, obrigado a recuperar.

13. Pelo que, o Tribunal competente para sindicar o despacho que ordena a reposição de verbas de restituições à exportação é o tribunal administrativo e não o tribunal tributário.

Termos em que, deve ser dado provimento ao recurso, aplicando-se a solução adoptada pelo Acórdão fundamento.

E contra-alegou a impugnante, concluindo por sua vez:

1- O acórdão do TCA - Sul tem por objecto um acto do INGA que reclama o reembolso de restituições à exportação com o fundamento de que houve erro na classificação da mercadoria de que resultou a percepção pela recorrida de restituição inferior à que lhe era devida.

2- Em lugar de corrigir o pretenso erro a favor da recorrida, o INGA exigiu a reposição da totalidade da restituições abonadas. E o mesmo INGA impediu que fosse apurado se existia o erro de interpretação da Pauta de Importação através de processo técnico de contestação regulado pelo DL 281/91, de 9/8 - artº 10.° e ss.

3- O mesmo INGA tentou privar a recorrida do exercício do direito de impugnação contenciosa do seu acto, através da retenção abusiva da petição inicial que devolveu ao advogado cerca de seis meses após a sua recepção.

4- O exercício do direito de sindicar actos administrativos que afectem interesses legalmente protegidos pressupõe a possibilidade de discutir não apenas a parte decisória dos actos administrativos mas também a legalidade e acerto dos seus pressupostos,

5- Donde, para se apurar da legalidade da exigência do reembolso, tem que se questionar também a existência do pretenso erro de classificação da mercadoria.

6- O facto gerador do direito à restituição é a declaração de uma mercadoria agrícola/pecuária para o regime aduaneiro de exportação, no caso frangos com miúdos ou frangos 70 %.

7- A exportação faz parte do elenco de regimes aduaneiros tipificado no artº 4°, n° 16° do Código Aduaneiro Comunitário,

8- Ou seja, o facto gerador da restituição é o acto aduaneiro por excelência denominado "declaração aduaneira: o acto pelo qual uma pessoa manifesta na forma e segundo as modalidades prescritas, a vontade de atribuir a uma mercadoria determinado regime aduaneiro" (artº 4° nº 17 do CAC).

9- A identificação da declaração para o regime aduaneiro da exportação como facto gerador do direito à restituição bastaria para provar a sua natureza tributária.

10- Contudo, outros factores concorrem no mesmo sentido, como seja o próprio conceito de restituição, que é um benefício concedido aos exportadores comunitários, pago pelo Orçamento Comunitário, a partir das receitas geradas pelos direitos niveladores cobrados na importação de produtos agrícolas e consignados à promoção das exportações.

11 - Se os pressupostos da restituição à exportação são integralmente de natureza tributária, não é curial a discussão dos mesmos em jurisdição administrativa. (CPPT, artº 97°, l a), d), e f); artº 102º /1, f)

12- É que a restituição à exportação não emerge de um acto administrativo do INGA, mera entidade pagadora,

13- Nem pode ser assimilado a actos administrativos de outros órgãos do Ministério da Agricultura processadores de ajudas financeiras e outros subsídios à produção agrícola.

14- À luz deste entendimento não se divisa forma de retirar da competência material da jurisdição fiscal este tipo de litígios, embora se aceite que outros actos administrativos do MA, com incidência financeira, possam e devam ser apreciados na jurisdição administrativa.

15- Assim o decidiu, até à presente data, o venerando STA-CT, como atesta o Acórdão José Carvalho Coimbra.

16- Independentemente de se verificar se há real oposição de acórdãos, importa que o conflito de competência seja decidido no sentido de ser a jurisdição fiscal a exercer o controlo jurisdicional deste tipo de actos,

17- sob pena de se esvaziar de conteúdo o efectivo direito de recurso contencioso, consagrado no art 268° da CRP.

18- E, deste modo, fazer prevalecer uma interpretação dos art 26°, 27°, 38°, 49° do ETAF, conducente à inconstitucionalidade material destes preceitos.

Preceitos Violados:

Os referidos nas conclusões

Termos em que se conclui requerendo a confirmação do acórdão recorrido.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, devendo considerar-se competente o tribunal administrativo já que, como o Tribunal de Justiça das Comunidades já

decidiu, não fazendo as restituições à exportação parte do regime de exportação das mercadorias comunitárias, o despacho que ordena a reposição das verbas respectivas não concretiza qualquer questão fiscal.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

1) Através do ofício nº 052344, de 27/12/2000, foi a ora impugnante notificada da intenção do INGA recuperar o valor pago, acrescido dos valores exigidos pela Regulamentação Comunitária aplicável, no montante total, ora impugnado, de € 147.748,18.

2) A ora impugnante deduziu a presente impugnação em 15/5/2002.

Vejamos, pois:

Há que afirmar, desde já, que se verifica a alegada oposição de arestos – o recorrido do Tribunal Central Administrativo, de 17 de Janeiro de 2006, e o fundamento, do Supremo Tribunal Administrativo, de 8 de Junho de 2005, recurso nº 0133/05.

Na verdade, estando em causa a reposição de quantias relativas às "restituições à exportação de carnes", o aresto recorrido considerou competente para apreciar a impugnação contenciosa, o tribunal tributário; e o aresto fundamento, para o mesmo efeito, o tribunal administrativo.

Sendo de todo inócuo que, no primeiro caso, estivessem em causa aves e, no segundo, suínos – Regulamento CEE nº 3665/87 -, já que tal diferenciação em nada contraria a concretização, no caso, da mesma "hipótese normativa", pelo que se verifica identidade de situação de facto.

Assim, a questão dos autos é a de saber se o acto contenciosamente impugnado, consubstanciando uma ordem de reposição de verbas referentes às ditas restituições à exportação, deve ser sindicado pelos tribunais tributários ou administrativos ou, de outro modo, se se trata de um acto atinente a "questões fiscais".

Ora, dispõe o artigo 62º, nº 1, alínea e), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, competir aos tribunais tributários "conhecer dos recursos respeitantes a questões fiscais para cujo conhecimento não sejam competentes o Supremo Tribunal Administrativo e o Tribunal Central Administrativo", ressalva que, todavia, não está ora em causa.

Pelo que o cerne da questão está em saber o que haja de entender-se por "questões fiscais".

Ora, nos termos do acórdão do Plenário do Supremo Tribunal Administrativo, de 29 de Outubro de 2003, recurso nº 0937/03, do ora relator, "por questões fiscais deve entender-se tanto as resultantes de imposições autoritárias que postulem aos contribuintes o pagamento de toda e qualquer prestação pecuniária, em ordem à obtenção de receitas destinadas à satisfação de encargos públicos dos respectivos entes impositores, como também das que as dispensem ou isentem, ou, numa perspectiva mais abrangente, as respeitantes à interpretação e aplicação de normas de direito fiscal, com atinência ao exercício da função tributária da Administração Pública, em suma, ao regime legal dos tributos".

Na hipótese concreta trata-se, como se disse, de restituições à exportação, cuja natureza foi já apreciada pelo Tribunal de Justiça – acórdão de 17 de Julho de 1997, processo C-334/95 -, aí se considerando que elas "não fazem parte do regime de exportação das mercadorias comunitárias pois encontram o seu fundamento nos regulamentos que estabelecem as organizações comuns de mercado

para os diferentes produtos agrícolas" visando "cobrir a diferença entre os preços destes produtos no comércio internacional e os preços praticados na Comunidade, de modo a permitir a exportação desses produtos no mercado mundial, garantindo os rendimentos dos produtos comunitários", pelo que "constituem assim o aspecto externo da política comum de preços no interior da Comunidade e não podem ser considerados como medidas que relevam da legislação aduaneira".

Como sublinha o Exmo. Magistrado do Ministério Público, "as restituições à exportação têm por finalidade cobrir a diferença entre os preços do produto em causa no mercado mundial e os preços mais elevados desse produto na Comunidade.

São financiadas pelo orçamento comunitário, mais precisamente pelo Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola (FEOGA).

As modalidades comuns de aplicação das restituições à exportação para os produtos agrícolas são regulamentadas pela Comissão, cabendo às autoridades nacionais dos Estados-membros aplicar a regulamentação comunitária no seu território e fazê-la respeitar" – fls. 224.

Não está, assim, em causa qualquer relação jurídica tributária ou interpretação e aplicação de normas de direito fiscal com atinência ao exercício da função tributária da Administração, nem da obtenção de receitas destinadas, como os impostos, à satisfação de encargos públicos, nos preditos termos.

Não se trata, pois, na tese orientadora do Tribunal de Justiça, de benefícios fiscais – cfr. artigo 2º do Estatuto dos Benefícios Fiscais -, ao contrário do preconizado pelo aresto recorrido.

Certo que a impugnante pôs em causa a correcção do Código Pautal a atribuir à mercadoria exportada e o princípio procedimental que deveria ter sido utilizado – o processo técnico aduaneiro de contestação perante o Conselho Técnico Aduaneiro.

Mas, como refere Jorge de Sousa, in Código do Procedimento e do Processo Tributário, 4.ª edição, p. 152, "para determinação da competência material dos tribunais administrativos e fiscais, o que é relevante é a natureza da questão que o recorrente coloca na petição de recurso contencioso e não a natureza das questões que o tribunal, depois de previamente decidida a sua competência, vai entender ter de decidir para conhecer adequadamente a questão colocada.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência material, é apenas verificar se é colocada ao tribunal uma questão de natureza administrativa e fiscal, independentemente de, para a sua resolução conveniente, se vir a entender ser necessário conhecer de questões de outra natureza."

Tem-se, assim, por competente, no caso, o Tribunal Administrativo de Lisboa.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido, com manutenção da sentença da 1.ª instância.

Custas pela impugnante com procuradoria de 60 %.

Lisboa, 28 de Fevereiro de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — Pimenta do Vale — Baeta de Queiroz — Jorge Lino — António Calhau.*

Acórdão de 28 de Fevereiro de 2007.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Nulidade da citação.

Sumário:

No regime do Código de Procedimento e de Processo Tributário a nulidade da citação para a execução fiscal não serve de fundamento à respectiva oposição, devendo, antes, ser arguida no processo executivo, que prosseguirá depois de suprida a nulidade.

Processo n.º 803/04-50.
Recorrentes: Carlos Leonel Pereira da Silva Cruz e outra.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **CARLOS LEONEL PEREIRA DA SILVA CRUZ** e **MARIA DE AIRES NUNES CADEIREIRO DA SILVA CRUZ**, residentes em Lisboa, recorrem para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo do acórdão de 1 de Abril de 2003 do Tribunal Central Administrativo que, em recurso jurisdicional de sentença da 1ª instância, julgou improcedente a oposição à execução que contra si revertera, depois de inicialmente instaurada contra Marina – Comércio de Perfumarias e Cabeleireiros, Lda.

Fazem-no com fundamento em oposição com o acórdão de 24 de Março de 1999 desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo nº 22882.

Formulam as seguintes conclusões:

«1.°

Existe oposição das soluções jurídicas apresentadas para a mesma questão de direito, entre o acórdão ora recorrido e o acórdão fundamento do STA, conforme supra foram identificados.

2.°

Entre tais acórdãos o fundamento jurídico em questão é o mesmo, dado que a tese jurídica equacionada para os solucionar passa pelo estudo e análise das mesmas questões e problemas de direito

3.º

Também se está na ausência de alteração da regulamentação jurídica, entre os diplomas que sustentam as decisões proferidas em tais acórdãos, isto apesar de formalmente haver dois diplomas legais distintos, em causa.

4.º

Verifica-se que apesar da alteração de legislação em causa, permaneceu tratada pelos mesmos critérios de direito a questão jurídica ora em apreço, pelo que tal alteração por ser apenas formal não se considera uma alteração substancial da regulamentação jurídica.

5.º

É o próprio Tribunal recorrido que estabelece a correspondência que considera existir entre a lei revogada e a nova lei.

6.°

O acórdão recorrido considera a nulidade de citação como não sendo fundamento de oposição à execução fiscal, e o acórdão fundamento considera a nulidade da citação como sendo fundamento de oposição à execução fiscal.

7.º

A citação é o primeiro acto processual, destinado a chamar ao processo o seu interessado, logo é basilar e pressuposto da existência legal de todo esse processo.

8.°

Se esse acto é inexistente será inexistente todo o processo.

9.º

E assim, a sua ocorrência terá de ser valorizada como fundamento de extinção da execução, uma vez que não existem quaisquer outros actos antes desse.

10.º

Logo, não há o que aproveitar, por forma a defender a continuidade do processo.

Nestes termos e nos melhores de direito deve ser dado provimento ao presente recurso e uniformizada a jurisprudência no sentido de considerar que a nulidade de citação é fundamento de oposição à execução fiscal (…)».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, porque «no acórdão recorrido se fez a melhor interpretação da lei».

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2.1. A matéria fixada no acórdão recorrido é a seguinte:

«1.

os oponentes são sócios gerentes de Marina - Comércio de Perfumaria e Cabeleireiros Ld;

2.

tendo sido liquidado a esta 6.170.465$00 de IVA 95-98, aderiu a mesma ao plano prestacional do DL 124/96, da qual veio a ser excluída por incumprimento;

3.

para cobrança daquele imposto foi instaurada execução fiscal;

4.

os bens existentes no local indicado como sede da sociedade foram identificados como pertença de uma outra sociedade aí a funcionar;

5.

por consulta ao cadastro do imposto de circulação constatou-se ser a executada proprietária do veículo automóvel SE-24-08, que não foi penhorado dado a PSP o não ter localizado;

6.

pelo que se entendeu ser de accionar a responsabilidade subsidiária dos gerentes;

7.

para o efeito foi o oponente Carlos Cruz notificado por carta registada com aviso de recepção, de 14MAR2001, dirigida à Rua Francisco Stromp, 5, 3D, Lisboa, a qual veio devolvida, com a indicação de não reclamada;

8.

foi decretada a reversão contra os ora oponentes;

9.

por carta registada com aviso de recepção, modelo oficial, de 30MAR2001, dirigida à morada já referida, foi remetida ao oponente a citação para a execução, a qual veio devolvida com a indicação de não reclamada;

10.

em 26JUN2001 foi penhorada a fracção autónoma do 3D, do n° 5 da Rua Francisco Stromp, sem a presença dos oponentes;

11.

que deduziram a oposição em 17SET2001».

2.2. Quanto ao acórdão fundamento, assentou na seguinte base factual:

«1.

A execução fiscal com o n.º 93/100893.5 Ap., a que respeita a presente oposição foi instaurada na 2.ª RF de Coimbra contra a sociedade FAMOPEP — Fábrica de Moldes e Plásticos Técnicos, Ld, com sede em Coimbra, para cobrança coerciva de dívidas provenientes de Contribuições para a Segurança Social dos meses de Julho a Outubro do ano de 1992 e correspondentes juros de mora, no valor global de 10170293$00 (Inf. de fls. 66 e certidão de fls. 54 e 55).

2.

Em 24/05/93 foi prestada no dito processo executivo informação segundo a qual a firma executada não possuía "... bens susceptíveis de serem penhorados, tendo sido vendido o imóvel onde a mesma se encontrava no dia 20 de Abril de 1993 por escritura de compra e venda

realizada no 3.º Cartório Notarial de Coimbra (Lv. 213 C - fls. 65 - 3.º Cartório), paga a sisa, (...), n.º 290/93 em 20/4/93."

Nessa informação fazia-se ainda referências às identidades dos gerentes da sociedade executada ao tempo da dívida e respectivos NFC e domicílios (inform. de fls. 66 e doc. de fls. 56).

3.

Por despacho de 24/05/93 do Sr. CRF, a referida execução reverteu contra os responsáveis subsidiários (inform. de fls. 66 e docs. de fls. 58 a 61).

4.

Os revertidos, ora oponentes foram citados em 8/06/93, para os termos da execução, através dos ofícios registados com aviso de recepção n.°s 1224 e 1240, respectivamente, de 2/06/93, da dita RF (vd. inform. de fls. 66 e docs. de fls. 58 a 61).

5.

Tendo vindo deduzir a presente oposição em 21/9/94 (vd. fls. 2).

6.

Por força do art.º 8.º do contrato social da sociedade executada, celebrado em 7/10/1983, "A gerência da sociedade, dispensada de caução e com ou sem remuneração, conforme for deliberado em assembleia geral, será exercida por todos os sócios, que desde já ficam nomeados gerentes, sendo necessário, para obrigar a sociedade, a assinatura de dois gerentes, um dos quais terá de ser sempre a do sócio Alípio Dinis" (vd. fls. 89 e ss.), facto que foi levado a registo em 15/2/84 (vd. certidão de fls. 92 e ss.).

7.

Os oponentes cessaram as suas funções de gerência em 21/04/93, por terem transmitido as respectivas quotas a favor de Joaquim Escairo da Silva por escritura outorgada no 2º Cartório Notarial de Coimbra (vd. doc. de fls. 136 e ss) facto que foi registo em 30/4/93 (vd. certidão de fls. 95).

8.

No contrato de locação financeira mobiliária n° 12059/1/1 celebrado em 15/4/88 (vd. fls 98 e ss) entre a sociedade executada e a Locapor Companhia Portuguesa de Locação Financeira e Mobiliária, S.A., assinaram, como gerentes, com reconhecimento notarial, e nessa qualidade e em nome daquela, o ora oponente e Fernando Antunes João.

9.

No quadro 19 da declaração mod. 2 de Contribuição Industrial Grupo A, do ano de 1988 os ora oponentes constam como gerentes da sociedade executada, havendo aquela sido assinada por Fernando Antunes João (vd. doc. de fls. 113).

10.

Na declaração mod. 22 de IRC do ano de 1991 junta de fls. 114 a 117, constam no quadro 11, como sócios gerentes da executada originária, os ora oponentes e Fernando Antunes João, que a assina.

11.

Em 4/12/1991, foi celebrada uma escritura de "Divisão, Cessão e Unificação de Quotas" em que foram outorgantes os ora oponentes, Fernando Antunes João e Joaquim Escairo da Silva (vd. docs. de fls. 118 a fls. 124).

12.

Em 30/03/93, foi celebrado um "contrato de compra e venda e venda de coisas e imóveis e venda de coisas móveis", em que figura como alienante a Famopep, nele constando os nomes e assinaturas de Alípio Dinis, Fernando Antunes João, Aurélio Ferreira Morais Portugal Dinis e Joaquim Escairo da Silva (vd. doc. de fls. 125)

13.

Em 30/03 foi celebrado acordo idêntico ao mencionado no ponto antecedente como se vê do doc. de fls. 127, em que constam os mesmos nomes e as assinaturas apenas de Alípio Dinis e Joaquim Escairo.

14.

Mediante escritura pública lavrada no 3° Cartório Notarial de Coimbra em 20/04/93, foi alienado "um edifício de rés-do-chão, com a área coberta de 3200 m2 e descoberta de 3900 m2..." na qual interveio em nome da sociedade Fernando Antunes João (cfr. docs. de fls. 129 e ss).

15.

As alienações referidas precedentemente, foram decididas em Assembleia Geral de 30/03/93, em que os oponentes estiveram presentes os ora oponentes e na qual foi deliberado conceder poderes a Fernando Antunes João e a Joaquim Escairo da Silva para, em representação da sociedade executada, outorgar os contratos de venda e respectivas escrituras. Tal foi deliberado por unanimidade sob a seguinte proposta apresentada pelo ora oponente Alípio Dinis: "… tendo em conta a grave situação económica e financeira da empresa, que se agrava constantemente e porque não vê futuro para a mesma, dada a sua estrutura e crise actual, propõe que se venda à sociedade Agostinho & Santos, Limitada, com sede social em Coimbra, todo o património social da empresa, nomeadamente os edifícios, os equipamentos, mercadorias, matérias-primas, e demais elementos do activo pelo valor global de trezentos milhões de escudos, a discriminar consoante for entendido pela compradora e vendedora" — (vd. doc. de fls. 134).

16.

Em consequência dos negócios jurídicos referidos nos pontos 12 e 14 deste quadro fáctico, a executada ficou com um crédito sobre a sociedade Agostinho & Santos, Ld. (vd. inform. de fls. 66 e vº e docs. de fls. 62 e 63).

17.

Havendo tomado conhecimento de tal crédito, a RF procedeu à penhora da importância de 21030263$00, a qual não foi depositada no prazo legal pelo que procedeu aquela à penhora de bens da firma devedora do crédito Agostinho & Santos, Ldª. (vd. inform. de fls. 66 e vº e doc. de fls. 64 e 65).

18.

Na sequência da marcação de venda dos bens penhorados atrás especificados, veio a firma devedora do crédito, Agostinho & Santos, Ldª, em 14/10/93, declarar que não reconhecia o mencionado crédito penhorado (inform. de fls. 66 e vº).

19.

Em 21/10/93 e em face de tal declaração, foi solicitada ao EMMP junto do Tribunal Judicial da Comarca de Coimbra a promoção de acção declarativa de crédito litigioso (vd. inform. de fls. 66 vº).

20.

Em 19/11/1993 o oponente Alípio Dinis foi ouvido em auto de declarações que prestou na qualidade de sócio-gerente da executada ao tempo das situações aí questionadas (vd. doc. de fls. 143).

21.

Em 28/06/89 o oponente Alípio Dinis e Fernando Antunes João assinaram o contrato n° 306/89 celebrado ao abrigo do DL n° 15-A/88 entre a executada e o IAPMEI (vd. doc. de fls. 145 a 153).

22.

Em 6/12/90, o Contrato n° 5/90, celebrado entre o IAPMEI e a executada, foi assinado pelo oponente Aurélio Ferreira Morais Portugal Dinis e por Fernando Antunes João, tendo um aditamento a esse contrato, feito em 3/04/90, sido assinado por Fernando Antunes João e Alípio Dinis na qualidade de sócios-gerentes da executada (vd. doc. de fls 162).

23.

Em 3/01/92, foi dirigido pela executada ao IAPMEI um ofício, assinado por Fernando Antunes João, no sentido de o contrato n° 5/90 ser considerado concluíso (vd. fls. 163).

24.

A correspondência remetida pela sociedade executada em Março e Abril de 1993 a diversas entidades bancárias foi assinada ou por Alípio Dinis e outro ou por Alípio Dinis e Aurélio Ferreira Morais Portugal Dinís (vd. docs. de fls. 168 a 173).

25.

As letras constantes de fls. 174 e ss, com datas entre Fevereiro de 1990 e Setembro de 1992, foram assinadas pelos ora oponentes e por Fernando Antunes João.»

3.1. Os recorrentes querem ver dirimida a oposição que alegam existir entre os acórdãos recorrido e fundamento, aquele quando decidiu que a nulidade da citação não é fundamento de oposição à execução fiscal, este quando julgou que o é.

E pretendem que se consagre como boa a doutrina do acórdão fundamento.

Na verdade, no acórdão recorrido – que julgou à luz do regime do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) – pode ler-se que «só os fundamentos que possam conduzir à execução são reconhecidos pela lei como fundamento de oposição o que não acontece, manifestamente, no caso da falta de citação que conduz apenas à anulação dos actos posteriormente praticados. A falta de citação para a execução não constitui, por isso, fundamento de oposição à execução fiscal (…)».

E no acórdão fundamento diz-se que «a nulidade da citação, é fundamento de execução fiscal e não tem de ser arguida no processo de execução, pois estão preenchidos todos os pressupostos indicados na a. h), do n° 1, do art° 286º do CPT».

Perante estas duas passagens, não ficam dúvidas de que nas duas decisões se perfilharam entendimentos antagónicos quanto a este concreto ponto de direito.

Mas os dois acórdãos não chegaram a essas divergentes conclusões por aplicação da mesma norma: o recorrido partiu do artigo 204º do CPPT, o fundamento do 286º do Código de Processo Tributário (CPT).

Esta diferença não é, todavia, relevante, já que embora se trate de duas normas jurídicas distintas, o seu conteúdo dispositivo substancial é o mesmo. Como, aliás, se assinala no acórdão recorrido. E, estando a questão juridicamente regulada do mesmo modo, a divergência das soluções alcançadas explica-se por nos dois arestos se ter feito interpretação discrepante dessa regulação.

Daí que se considere existir a oposição afirmada pelos recorrentes.

3.2. No nosso caso, a oposição à execução fiscal teve início em 17 de Setembro de 2001, quando já vigorava integralmente o CPPT, que foi posto em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2000 pelo artigo 4º do decreto-lei nº 433/99, de 26 de Outubro, para os processos novos e, para os já antes pendentes, pelo artigo 12º da lei nº 15/2001, de 5 de Junho.

Os fundamentos de oposição à execução fiscal estão taxativamente indicados no seu artigo 204º, como logo resulta do uso do termo «só» no seu nº 1. Isto apesar de na alínea i) do apontado número o legislador ter adoptado uma formulação genérica, em que cabe uma multiplicidade de fundamentos, desde que obedeçam às exigências da dita alínea.

A nulidade da citação para a execução fiscal não consta, indiscutivelmente, de nenhuma das alíneas a) a h) do referido nº 1. Só na alínea i) pode pretender-se que está contemplada, pois nela cabem «quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que houver extraído o título».

É certo que a nulidade da citação, para além de não ser enunciada nas alíneas a) a h), e de ser susceptível de prova, apenas, por documento, não implica apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda nem representa interferência em matéria da exclusiva competência da entidade emissora do título.

3.3. Mas o dissentimento verificado não deve resolver-se do modo proposto pelos recorrentes.

A melhor jurisprudência é, a nossos olhos, aquela em que se integra o acórdão recorrido. De resto, é essa corrente jurisprudencial que neste Tribunal vem sendo maioritária.

É que o facto de a alínea i) do nº 1 do artigo 204º do CPPT não rechaçar, peremptoriamente, a consideração da nulidade da citação como fundamento de oposição à execução, não significa que este meio processual seja o próprio para a invocar.

Isto porque a nulidade da citação consubstancia uma nulidade do processo executivo, e as nulidades devem ser invocadas e apreciadas no processo em que ocorreram, tendo em vista a sua sanação e o prosseguimento do processo. Ao passo que a oposição à execução persegue a extinção do processo ou, pelo menos – em casos restritos –, a sua suspensão.

Como se escreveu no acórdão da Secção de 12 de Fevereiro de 2003, tirado no processo nº 1529/03, os fundamentos previstos na falada alínea i) «(…) devem consubstanciar-se (…) em factos modificativos ou extintivos da dívida, ou que afectam a sua exigibilidade, importando a sua verificação, consequentemente, a impossibilidade de prosseguimento da instância executiva, ao menos, nos precisos termos em que foi instaurada. Porém, não abrange as nulidades cometidas na execução, que só no processo executivo podem ser arguidas. Está neste caso a nulidade decorrente da falta de citação, que a alínea a) do nº 1 do artigo 165º qualifica como nulidade insanável em processo de execução fiscal, mas só "quando possa prejudicar a defesa do interessado". A consequência desta nulidade vem prevista no nº 2 do mesmo artigo, e é "a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos". Acrescenta, por último, o nº 3, que tal nulidade é de conhecimento oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final.

Numa palavra, se a citação para a execução fiscal foi omitida ou, tendo tido lugar, enferma de vício equivalente à falta, tal constitui nulidade do processo executivo, que nele deve ser arguida, a todo o tempo, conduzindo a procedência dessa arguição ao suprimento da falta, efectuando-se a citação omitida, ou repetindo-se a inválida, com aproveitamento das "peças úteis ao apuramento dos factos", mas com anulação "dos termos subsequentes do processo" que da citação dependam absolutamente.

A verificação da nulidade não conduz, portanto, à extinção da execução (que constitui, em regra, o escopo da oposição), nem, sequer, à sua suspensão (que, em casos raros, se admite possa ser o resultado visado pela oposição).

Estas as razões por que a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo vem julgando, quase unanimemente, que a nulidade relativa à citação para a execução fiscal não serve de fundamento à oposição – entendimento que remonta, já, à vigência do Código de Processo Tributário».

Também no sumário do acórdão da Secção de 13 de Julho de 2005 se lê que «Sendo a citação um acto do processo de execução fiscal, é nesse processo que devem ser apreciadas a questões relativas à sua validade».

No mesmo sentido podem, ainda, ver-se, da Secção, os arestos de 20 de Dezembro de 2000 e 25 de Junho de 2003, nos processos nºs 25591 e 325/03, respectivamente, e os aí citados.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações do recurso, devendo manter-se a decisão recorrida.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar o aresto impugnado.

Custas a cargo dos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça em € 300 (trezentos EUR) e a procuradoria em 50% (cinquenta por cento).

Lisboa, 28 de Fevereiro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa — Pimenta do Vale — Brandão de Pinho — Jorge de Lino — António Calhau.*

Acórdão de 28 de Fevereiro de 2007.

Assunto:

Recurso Jurisdicional. Oposição de acórdãos. Princípio da proporcionalidade.

Sumário:

Inexiste oposição de acórdãos quanto ao «mesmo fundamento de direito» — o princípio da proporcionalidade — se os arestos em confronto o entenderam de modo semelhante, apenas divergindo na sua aplicação ao caso concreto mercê da falta de identidade fáctica respectiva.

Processo n.º 828/06-50.
Recorrente: Petrogal — Petróleos de Portugal, S. A.
Recorrido: Câmara Municipal de Matosinhos.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Petrogal – Petróleos de Portugal, SA, vem interpor recurso, por oposição de acórdãos, do acórdão do Tribunal Central Administrativo de 31 de Maio de 2005, recurso n.º 5617/01, de fls. 680 e seguintes.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. O Acórdão recorrido tem na sua origem uma situação de facto muito semelhante à do Acórdão fundamento que, por sinal é também acolhida por este STA no já referido acórdão do STA de 24 de Maio de 2006 no processo n.° 1098/05-30 em que foi relator o Senhor Conselheiro Pimenta do Vale, sendo que em ambos os casos, estamos perante uma impugnação judicial de uma liquidação de uma taxa por ocupação do solo e subsolo municipal.

2. No caso do Acórdão recorrido essa ocupação é feita com condutas para o transporte de produtos petrolíferos destinados a refinação ou armazenagem, enquanto no Acórdão fundamento a ocupação do solo municipal é feita através de uma instalação abastecedora de carburantes líquidos, ar e água e respectivos depósitos, condutas, tubagem e bombas abastecedoras subterrâneas.

3. Em qualquer um dos casos, as referidas taxas, aprovadas em Regulamento Municipal, sofreram, de um ano para o outro, um aumento exponencial se bem que no caso subjacente ao acórdão recorrido esse aumento tenha sido incomensuravelmente mais significativo, ultrapassando os limites da decência e raiando mesmo a obscenidade.

4. Deste modo, em ambos os casos está em causa a apreciação da legalidade da liquidação de uma taxa cobrada a título da ocupação do domínio público.

5. Em ambos os casos não há alteração das utilidades ou dos serviços prestados pelo município antes e depois dos aumentos.

6. Em ambos os casos os municípios se refugiam em critérios de cariz económico e social, em opções políticas, em custos ambientais etc, sem que exista demonstração credível nos autos de que assim seja.

7. No caso das taxas de Matosinhos houve um cuidado cosmético de tentar dar roupagens mais científicas ao "saque" perpetrado - ao referir-se no preâmbulo essas preocupações económicas e ambientais - se bem que os verdadeiros intuitos tenham sido bem postos à vista de todos pelos responsáveis pela alteração.

8. Aliás, não deixa de ser curioso que no acórdão recorrido não se tenha atribuído qualquer relevo às declarações dos responsáveis autárquicos referindo-se farisaica e hipocritamente que os órgãos são distintos, quando no acórdão fundamento as declarações dos responsáveis autárquicos da CMS - que nesse caso eram até porventura menos graves - pesaram efectivamente na apreciação final.

9. Com efeito, na apreciação do caso subjacente ao acórdão fundamento refere-se que um dos princípios que nortearam o aumento foi, "nas palavras do Senhor Presidente (obviamente o da CMS), a necessidade de angariar receitas para cobrir despesas e a tentar aproximar a gestão da autarquia da filosofia de uma gestão puramente empresarial ou de mercado".

10. Ora, em ambos os casos foram genuínos os propósitos manifestados pelos responsáveis autárquicos. No caso de Matosinhos mais que genuínas, as declarações foram verdadeiramente contundentes e denunciaram os seus únicos e verdadeiros propósitos. Com efeito, mesmo que não se acredite ou não se aceite o propósito de perpetrar um verdadeiro golpe nas empresas petrolíferas com o objectivo de as afastar do local, pelo menos tem que aceitar-se, sob pena de total subversão do que seja a justiça e a decência, a inequívoca demonstração do exagero do quantum das taxas.

11. Disse, com efeito, Narciso Miranda ao Jornal de Notícias de 18.12.96 que "As empresas petrolíferas terão que pagar uma taxa elevadíssima para poderem continuar a utilizar os pipelines que possuem". E disse o actual presidente ao "Matosinhos Hoje" de 04.04.97 que "e se como esperamos essas medidas forem afastadas do seu valor real, será mais um motivo para se concretizar rapidamente o objectivo já traçado no PDM.

12. Decorre do exposto que o propósito não é só criar um preço de mercado o que já de si seria muito questionável - até porque não há aí mercado mas antes monopólio - mas criar um preço afastado do valor real, isto é superior ao de mercado.

13. O Acórdão recorrido foi proferido na sequência de um recurso jurisdicional, interposto pela CMM, da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª instância do Porto, de 3 de Abril de 2001, a que se fez alusão no início da presente peça e que havia julgado procedente

a impugnação, considerando inconstitucional a norma do art. 36.°, n.° 7 do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças do Município de Matosinhos.

14. Diferentemente da referida sentença, entendeu-se no Acórdão recorrido que a norma dos números 4 e 7 do art. 36.° do Anexo l do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças do Município de Matosinhos não é inconstitucional e que se está perante uma taxa e não de um imposto, tendo o Tribunal "a quo" fundado o seu entendimento no facto de não bastar a mera circunstância do aumento considerável da taxa para se poder concluir pela violação do princípio da proporcionalidade

15. Já o Acórdão fundamento confirmou a sentença recorrida, a qual havia julgado procedente a impugnação justamente pela dimensão injustificada do aumento, tendo-se considerado, à semelhança do decidido no Acórdão recorrido, que a contrapartida exigida pelo Município ao particular, pela ocupação de espaço do domínio público, é uma verdadeira taxa e não um imposto.

16. No entanto, e ao contrário do Acórdão recorrido, entendeu-se no Acórdão fundamento que, tendo o Município - no caso, o Município de Sintra - procedido a um súbito aumento exponencial (de um ano para o outro) do montante da taxa em causa, tornou a mesma ilegal, por violação dos princípios da proporcionalidade e da confiança.

17. Mais cumpre referir que independentemente de ter havido em Matosinhos, tal como em Sintra actualizações anteriores aos aumentos, um aumento de 57000% é de tal ordem que permite, sem prova, a conclusão de que se tratou de um aumento milhares de vezes superior à inflação dos últimos trinta anos. É apodíctico.

18. O quadro normativo (Constituição e Código do Procedimento Administrativo) em que se move o Acórdão fundamento em apreciação é o mesmo do Acórdão recorrido sendo que relativamente ao mesmo fundamento de direito, e na ausência de alteração substancial de regulamentação jurídica, o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento perfilharam soluções jurídicas opostas.

19. Tal oposição consiste no facto de, perante a situação concreta em discussão, o Acórdão recorrido ter considerado que o aumento da taxa paga pela Recorrente - cujo valor passou a ser de 50.000$00 por metro linear nas condutas até 20 cm de diâmetro acrescida de 4.000$00 por cada 5 cm a mais, quando anteriormente era de 90$00 ano por metro linear nas condutas até 20 cm de diâmetro e 170$00 para as condutas de diâmetro superior a 20 cm - não consubstancia uma violação do princípio da proporcionalidade, nem tão pouco do princípio da boa fé e da protecção da confiança na actuação da Administração, enquanto no Acórdão fundamento, numa situação em tudo semelhante, se considerou que o aumento de uma taxa por ocupação de uma parcela do domínio público para o décuplo viola de forma clamorosa o princípio constitucional da proporcionalidade, bem como o princípio da confiança a que a Administração está sujeita, tornando-a ilegal e levando à respectiva anulação.

20. Resulta, assim, do que se disse, que a questão fundamental de direito relativamente à qual os acórdãos citados chegaram a soluções opostas, é a de saber se o aumento súbito extraordinário do montante de uma taxa (no caso uma taxa por ocupação do domínio público) torna a mesma ilegal, por violação do princípio da proporcionalidade, bem como do principio da boa fé e da protecção da confiança.

21. Deste modo, e uma vez que a mesma questão fundamental de direito, suscitada em ambos os acórdãos, recebeu uma resposta diferente no acórdão recorrido e no acórdão fundamento, existe oposição de julgados relevante nos termos e para os efeitos do disposto no art. 30.°, alínea b'), do ETAF, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.° 229/96, de 20 de Novembro.

22. O Acórdão do TCA recorrido acabou por decidir efectivamente todas as questões considerando não haver violação de princípios como o da proporcionalidade mas por simples remissão para os citados arestos do Tribunal Constitucional que, em rigor, nunca avaliou em concreto os valores das taxas.

23. Apenas os critérios foram objecto de análise pelo Tribunal Constitucional, pelo que ao aderir à doutrina de tais acórdãos, o TCA apenas podia retirar consequências quanto ao que foi decidido e não quanto ao que não foi decidido por falta de elementos.

24. E nem se invoque um qualquer "efeito preclusivo" da força conformadora dos acórdãos referidos do TC como se esses acórdãos tivessem produzido, em toda a sua extensão, efeitos de caso julgado formal pois que o TCA, tal como este venerando Supremo Tribunal Administrativo, não estava vinculado aos já citados acórdãos uma vez que os mesmos não foram proferidos no presente processo pelo que jamais teria que haver qualquer subordinação directa.

25. Assim, não está este STA vinculado ao que quer que seja e pode, livremente, de uma vez por todas, administrar a justiça que o caso exige.

26. O facto de se aceitar que estamos perante taxas não impede que se considere que os seus valores são manifestamente desproporcionados, existindo verdadeiras taxas que podem ser afectadas pelo vício de falta de proporcionalidade sem que por si só se devam considerar impostos - vejam-se neste sentido, entre outros, os Acórdãos proferidos pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 18 de Maio de 2004, processo n.° 1121/03 (o acórdão fundamento), e em 28 de Outubro de 2003, processo n.° 2144/99, e o já referido acórdão deste STA (Acórdão do STA de 24 de Maio de 2006 no processo n.° 1098/05-30 em que foi relator o Senhor Conselheiro Pimenta do Vale).

27. No caso, o agravamento da taxa com o novo regulamento foi de Esc.: 49.015$00, ou seja, mais de 57.000% sendo de resto as taxas devidas por ocupação do subsolo muito mais caras do que as taxas devidas pelo solo à superfície, onde, como é evidente há muito mais aproveitamentos possíveis e maior concorrência pelo seu aproveitamento.

28. Não se nega nesta fase do processo, a bilateral idade do tributo impugnado, a sua qualificação como taxa, que os titulares desse domínio público estejam obrigados a cobrar taxas que tenham apenas um valor simbólico, que o valor da taxa não tem que ser exclusivamente baseado no volume ocupado.

29. Também não se nega nesta fase do processo que esse valor não tem que ser uniforme para todos os produtos que circulam nas condutas subterrâneas, podendo o mesmo ser função não apenas da extensão utilizada pelas condutas, mas também da intensidade dessa utilização. Intensidade que inclusivamente pode ser considerada diversificada em função dos produtos, conquanto que a essa diversidade de produtos corresponda realmente uma diversidade de prestação por parte da administração municipal - isto é, que à diversidade (do montante) das

taxas corresponda uma efectiva diversidade (do montante) da respectiva prestação pública.

30. Também se reconhece nesta altura que não existe qualquer obstáculo a que as taxas sejam de montante superior ao valor da contraprestação específica a satisfazer pelo Estado ou por outros entes públicos já que só casualmente se verificará uma equivalência precisa entre a prestação e a contraprestação, entre o quantitativo da taxa e o custo da actividade pública ou o benefício auferido pelo particular, aliás, muitas vezes indetermináveis por não existir um mercado que os permita exprimir objectivamente.

31. O que não pode ocorrer é uma desproporção intolerável, ou seja, manifesta e comprometedora de modo inequívoco da correspectividade pressuposta na relação sinalagmática, sob pena de violação do princípio da proporcionalidade.

32. Ora, ao obstante tudo o que disse atrás, a verdade é que não se pode olvidar que as taxas em análise são taxas e são taxas devidas pela utilização do domínio público municipal, pelo que a contraprestação específica do município de Matosinhos às empresas petrolíferas tem de concretizar-se na disponibilização pelo município desse domínio público para a sua utilização pelas empresas.

33. Por isso, a ideia de proporcionalidade própria da figura tributária das taxas tem de pautar-se pelo valor que tais parcelas do domínio público têm ou pelo custo que a sua utilização pelas empresas petrolíferas provoca ao município.

34. Ora, isso não se compagina minimamente com a ideia de que a referida proporcionalidade possa ser aferida exclusiva ou predominantemente com base no custo que teriam as alternativas que se colocam às empresas petrolíferas para o transporte dos produtos petrolíferos.

35. Desde logo, porque existem, no caso concreto, dificuldades acrescidas relativamente à determinação de eventuais vantagens auferidas pela Recorrente na utilização do subsolo do domínio público com a implantação das suas condutas.

36. É que, ou não há alternativa praticável, como é de facto a do seu transporte rodoviário à superfície, ou deparamos com um verdadeiro preço de monopólio, dado não haver alternativa de utilização de qualquer outro subsolo público ou privado por onde possam circular os produtos em causa, cujo valor limite será, assim, ao fim e ao cabo, o que o monopolista quiser. Pois que, estando de todo ausente um (verdadeiro) mercado, escusado será falar de preço ou de preço inerente ao mercado.

37. Um resultado inaceitável e constitucionalmente interdito, desde logo porque impende sobre o Estado, e naturalmente sobre os demais entes públicos, a título de incumbência prioritária, nos termos do art. 81.°, al. e), da Constituição.

38. Ainda em relação ao transporte em camiões cisterna do combustível que circula, actualmente, por "pipes" - e que se afigura, ainda que apenas em termos teóricos, como a única alternativa admissível - a verdade é que esta alternativa é de todo inviável - aliás, é até legalmente inviável por razões de segurança e ambientais - e sempre que as instâncias anteriores a referiram fizeram-no sem conhecimento mínimo do que estavam a tratar.

39. Com efeito, se assim tivesse que acontecer, as instalações não poderiam continuar a laborar onde estão presentemente - pois que não há condições técnicas para o enchimento das viaturas que seriam necessárias

-, além de que o fluxo de camiões seria incomportável para o município seja ao nível de sobrecarga da rede viária, seja ao nível da qualidade do ar, seja ao nível da segurança no transporte dos combustíveis.

40. Por outro lado, esta hipótese acaba por ser afastada pelo próprio legislador nacional e comunitário que no próprio preâmbulo do Decreto-Lei n.° 152/94, de 26 de Maio, veio dizer que "o transporte de produtos combustíveis sob a forma líquida ou gasosa, deve realizar-se, sempre que possível, através de condutas de transporte (...) já que essa é a forma menos agressiva e que menos risco oferece para a preservação do ambiente".

41. No entanto, mesmo abstraindo da impossibilidade prática, complementada pela forte restrição legal de um eventual recurso ao transporte em camiões cisterna - o que agora se admite apenas por mero dever de patrocínio -, ainda assim se chegaria à conclusão de que o quantum da taxa é claramente excessivo como se concluiu até pericialmente.

42. Com efeito, compulsando o relatório elaborado pelos peritos verifica-se que, para além de se considerar que a substituição dos "pipelines" existentes por um sistema de transporte alternativo por camiões cisterna, ainda que "tecnicamente plausível" seria "eventualmente inviável" - cfr. p. 2 do citado relatório -, se chega à conclusão de que a previsão dos custos anuais associados ao transporte em camião cisterna no nosso caso concreto (Parque de Real) é, flagrantemente, irrisória quando comparada com o montante total das taxas cobradas à Recorrente só no ano de 2000.

43. Contra o montante total de €: 377.901,25 (trezentos e setenta e sete mil novecentos e um euros e vinte cinco cêntimos) cobrados pela Recorrida com base nas taxas agora em análise, se o transporte por camião cisterna fosse, de facto e de direito, uma alternativa viável, a Recorrente apenas teria de desembolsar, de acordo com esta perícia, cerca de €: 16.150 (dezasseis mil, cento e cinquenta euros)....a disparidade dos valores em causa é, no mínimo, esmagadora!

44. Acresce, por outro lado, o facto de que os únicos custos que o município suporta, no caso concreto, se prendem única e exclusivamente com a ocupação do subsolo, não se encontrando quaisquer custos suplementares que a referida actividade de transporte de produtos petrolíferos para refinação ou armazenagem provoque ao município.

45. Desde logo, as amplas, exigentes e onerosas obrigações que, em matéria de segurança das instalações, incluindo as destinadas ao transporte dos produtos petrolíferos, decorrem para as empresas, não deixam espaço à prestação nesse domínio de qualquer eventual prestação municipal, não sendo por mero acaso que, até ao momento, não tenha havido lugar a qualquer actividade do município nesse sector, não se tendo verificado o suporte de quaisquer custos por parte do mesmo.

46. Para além de ser questionável se, a haver custos públicos, mormente de recuperação ambiental, atinentes ao mencionado transporte de produtos petrolíferos, os mesmos são atribuição da administração municipal ou antes da administração estadual.

47. Por outro lado, sendo certo que os bens do domínio público estão estritamente adstritos à realização dos interesses públicos a que estão afectos, não podem os mesmos ser erigidos em instrumentos de puro comércio como se de bens do comércio privado se tratasse, obtendo assim o município as receitas correspondentes ao seu "preço".

48. Deste modo, e por maioria de razão, não pode o município tratar esses bens como bens que, por integrarem um "mercado" que se con-

figura como um verdadeiro monopólio, pode praticar os preços que bem entenda, mormente o preço que maximize as receitas municipais.

49. A isto acresce ainda o facto de que os preços, incluindo obviamente os preços públicos, ao contrário das taxas, têm por base pressupostos de facto que hão-de realizar-se de uma forma livre e espontânea e não pressupostos de facto coactivamente impostos, como ocorre na situação em apreço.

50. Que o montante das taxas em questão não tem qualquer explicação, a não ser a de obter o maior montante possível de receitas municipais, revela-o ainda a ausência de afectação do excedente correspondente aos objectivos extrafiscais, isto é, a diferença entre o montante da taxa correspondente à prestação municipal constituída pela utilização do subsolo municipal e o montante total da mesma, à cobertura de eventuais danos que o referido transporte dos produtos petrolíferos pudesse causar ao ambiente.

51. Mas a violação do princípio da proporcionalidade revela-se ainda pelo facto de o aumento do montante das taxas não estar também relacionado com os aumentos de preços dos serviços públicos em função da evolução do nível geral dos preços.

52. Com efeito, recorde-se que os valores em vigor antes do início da vigência do actual Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças do Município de Matosinhos - em que os tubos e condutas eram tributados por metro linear ou fracção, e anualmente, a Esc.: 85$00, se os mesmos possuíssem "até 20 cm de diâmetro", ou Esc.: 160$00 se o diâmetro fosse superior a essa medida - tinham sido actualizados em 1997, na sequência de sessão ordinária da Câmara Municipal de Matosinhos de 12 de Novembro de 1996.

53. Deste modo, resulta evidente que um aumento superior a mil por cento da taxa não pode estar relacionado com eventuais alterações em função da inflação que como é consabido não atingiu nem de perto nem de longe tais montantes nos últimos anos.

54. Aliás, um aumento desta natureza, ao não estar relacionado com os aumentos de preços dos serviços públicos em função da evolução do nível geral dos preços, não deixa de ter também consequências ao nível da violação do princípio da confiança ínsito no Estado de direito democrático, como veremos no ponto seguinte.

55. Pelo exposto, e em suma, concluímos que estamos perante taxas totalmente desproporcionadas e arbitrárias.

56. Acresce que as taxas em questão são ainda contrárias ao princípio da segurança jurídica no seu vector de princípio da protecção da confiança, bem como ao princípio da boa fé.

57. Deste modo, quando a Recorrente instalou no subsolo do domínio público de circulação as suas condutas de combustíveis e de água, pressupôs que o regime administrativo em vigor, a que se desejou submeter, realizando o seu investimento, se mantivesse substancialmente inalterado, sem prejuízo das actualizações em função da inflação.

58. Com efeito, estava aqui em causa a ocupação do domínio público com instalações fixas que, se levantadas, perderiam substancialmente o seu valor.

59. Como tal, a ocupação teria de gozar da necessária estabilidade quer quanto à subsistência da licença de ocupação, quer quanto aos quantitativos a pagar em contrapartida da ocupação.

60. Estes elementos são fulcrais, razão pela qual no regulamento de taxas anterior ao actual se reconhecia expressamente a necessidade de

proteger neste domínio a confiança do particular e a tendêncial estabilidade da concessão, prevendo-se a possibilidade de o valor da taxa da concessão ser reservado por um período de vinte anos, isto é, ser protegido contra actualizações anuais através do pagamento antecipado de vinte anuidades da taxa.

61. Assim, e no contexto do caso dos autos, se seria já manifesta a violência que representaria para as pressuposições da Recorrente a criação de uma nova taxa sobre as instalações que representasse um agravamento muito superior a 100 %, o que dizer de um aumento de 57.000 %.

62. Esta gravíssima alteração de condições constitui uma lesão grave da confiança que a Recorrente depositara na acção do município de Matosinhos e como tal, deve ser considerada juridicamente inválida.

63. O princípio da protecção da confiança, ínsito no Estado de direito democrático, encontra-se previsto no art. 2.° da Constituição, implicando não só a exclusão de normas tributárias agravadoras ou oneradoras da situação dos tributados afectadas por verdadeira retroactividade que, na ponderação dos correspondentes interesses em jogo, se revele sem um adequado fundamento de interesse geral, mas também a própria estabilidade do direito.

64. Significa isto que não podem os entes públicos alterar as regras do jogo, neste caso do jogo económico - um jogo que, como é bem sabido, se joga a longo prazo -, originando um desequilíbrio cujo alcance era de todo imprevisível quando, quer da constituição ou do estabelecimento das relações jurídicas em causa, quer da renovação dessas mesmas relações.

65. E não se diga que no caso concreto não ocorre violação do princípio da protecção da confiança, porquanto a situação sub judice apenas contende com a actuação do município de Matosinhos num aspecto muito limitado - o da exigência das taxas pela utilização do domínio público municipal para o transporte dos produtos petrolíferos destinados a refinação ou armazenagem.

66. É que, como é óbvio, um tal aspecto condiciona totalmente o desenvolvimento da actividade dessas empresas, uma vez que as mesmas não podem prescindir do referido transporte. Daí que a protecção da confiança depositada por essas empresas na actuação da Administração pública se refira ao conjunto de todas as entidades e de todos os órgãos que, seja por que via for, modelem juridicamente a situação.

67. Efectivamente, a actuação do município de Matosinhos, através da exigência de taxas cujo montante, seja em si mesmo considerado, seja considerado por referência ao montante anteriormente exigido, não pode deixar de ser tido por totalmente exorbitante e impeditivo da continuação da actividade desenvolvida pelas empresas, configura-se como um efectivo venire contra factum propríum.

68. Com efeito, enquanto o Estado autoriza o exercício dessa actividade, e o autoriza por um período relativamente dilatado, o município de Matosinhos vem impedir o exercício da mesma através de um obstáculo tributário.

69. Por outro lado, e como se disse, as taxas em causa violam também o princípio da boa fé, previsto no art. 6.°-A do CPA, e é fácil perceber porque assim é.

70. As empresas petrolíferas planearam toda a sua actividade industrial, realizando os correspondentes investimentos através da construção das instalações e da montagem dos equipamentos, com base num dado

quadro jurídico de actuação da Administração pública, no qual a exigência das taxas não constituía, por certo, uma componente despicienda. Quadro esse que, era razoável esperar, não seria objecto de alterações radicais ao menos durante a vigência do alvará que formalizou a autorização de exercício das actividades ligadas ao transporte e refinação de produtos petrolíferos.

71. Assim, empresas como a Recorrente tinham legítimas expectativas de que esse quadro não fosse perturbado. Expectativas que, embora não configurando um direito subjectivo das empresas à manutenção do montante das taxas, não podem ser objecto de total perturbação ou mesmo de subversão, sob pena de todo aquele plano de vida das empresas ser destruído.

72. Estas exigências de protecção da confiança e de tutela da boa fé prendem-se, aliás, com a ideia de coerência do sistema, a exigir uma acção articulada ou harmonizada não apenas das diversas intervenções da mesma entidade ou do mesmo órgão, mas também das intervenções de diversas entidades ou de diversos órgãos que modelem juridicamente uma situação, de forma a que as intervenções de uns não se constituam em disfunção das intervenções dos outros.

73. É que não obstante a incoerência das soluções jurídicas não conduzir necessariamente ou por via de regra à inconstitucionalidade das soluções, o certo é que essa incoerência, quando atinja um particular grau ou nível, como ocorre na presente situação, pode ser o sintoma, a expressão, a prova da violação de outros princípios constitucionais, designadamente os princípios da protecção da confiança e da tutela da boa fé.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis e com o douto suprimento de V. Exa., deve decidir-se que existe oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento, cujo entendimento subjacente deve prevalecer na uniformização de jurisprudência a bem da justiça e da decência.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público sustenta não haver oposição de acórdãos por "não se tratar da mesma questão de direito".

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Vejamos, pois:

Nos termos da alínea *b'*) do artigo 30.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 20 de Novembro, são pressupostos expressos do recurso para este Pleno – por oposição de julgados da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo – que se trate "do mesmo fundamento de direito", que não tenha havido "alteração substancial na regulamentação jurídica" e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos.

O que naturalmente supõe a identidade de situações de facto já que, sem ela, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos: por isso, ela não foi ali referida de modo expresso.

Para que exista oposição é, pois, necessária tanto uma identidade jurídica, como factual.

Que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto: o acórdão recorrido, de 31 de Maio de 2005 (fls. 680 e ss.), e o acórdão fundamento, de 18 de Maio de 2004 – recurso n.º 1121/03 (fls. 728 e ss.), ambos do Tribunal Central Administrativo.

Ora, ambas as decisões apreciaram a constitucionalidade das respectivas liquidações à luz dos mesmos princípios constitucionais, *maxime*, o princípio da proporcionalidade.

Todavia, nos autos, não há oposição entre os dois arestos já que não se verifica a dita "identidade de situações de facto".

Com efeito, no acórdão recorrido julgou-se a legalidade de uma liquidação devida pela construção ou instalações de "condutas (…) no subsolo do domínio público municipal" – cfr. alínea *b*) do probatório.

Enquanto que o acórdão fundamento julgou a legalidade de liquidações "respeitantes à ocupação da via pública das bombas de carburantes líquidos instalados na via pública" – cfr. ponto 1 do probatório.

Pelo que, ao contrário do que alega a recorrente, não se verifica que "em ambos os casos [se esteja] perante uma impugnação judicial de uma liquidação de uma taxa por ocupação do solo e subsolo municipal".

Pois no acórdão recorrido apenas se verificou a ocupação do subsolo.

E, no acórdão fundamento, estava em questão a ocupação da via pública.

O que, necessariamente, tem reflexos no predito juízo de constitucionalidade, pois, como salienta o Exmo. Magistrado do Ministério Público, são diferentes "os interesses em causa, o impacto de natureza ambiental e perigosidade associada (…) e até as áreas de propriedade pública afectadas".

No acórdão recorrido, "o Tribunal ponderou o princípio da adequação, o princípio da exigibilidade e o princípio da justa medida" como integrantes do princípio da proporcionalidade.

E no acórdão fundamento, o Tribunal, citando Gomes Canotilho, assentou que o princípio da proporcionalidade se desdobra "em várias exigências ou princípios que, esquematicamente, podemos arrumar da seguinte maneira: a) Exigência de conformidade ou de adequação de meios (…); b) O requisito da exigibilidade ou necessidade (…); c) o princípio da proporcionalidade em sentido estrito (…)".

Sendo que, no primeiro, concluiu "que não se provava uma desproporção intolerável entre a quantia a pagar e, 'por exemplo, o montante que o particular teria que desembolsar se recorresse a outro meio alternativo de circulação, ou se tivesse de pagar a utilização do subsolo sob propriedade privada'";

E, no segundo, não viu "nos autos elementos que [lhe] permitisse concluir que há a necessária proporção entre as prestações que estão a cargo de cada um dos sujeitos".

Ou seja, os dois arestos entenderam o princípio da proporcionalidade de modo semelhante, apenas divergindo na sua aplicação ao caso concreto, mercê da falta de identidade fáctica respectiva.

Deste modo, inexiste a invocada oposição.

Termos em que se acorda dar por findo o recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 400,00 e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 28 de Fevereiro de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz* — *Jorge Lino* — *António Calhau*.

Acórdão de 28 de Fevereiro de 2007.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos.

Sumário:

Não existe oposição entre dois acórdãos que decidiram, um, que a forma processual adequada para impugnar o acto que desatendeu o pedido de revisão oficiosa da liquidação era o recurso contencioso de anulação, e outro, que era a impugnação judicial, se, no primeiro caso, o pedido fora rejeitado por extemporâneo (não comportando, por isso, a apreciação da legalidade da liquidação) e, no segundo, fora indeferido (englobando, pois, essa apreciação).

Processo n.º 989/06-50.
Recorrente: Famalimo — Gestão e Administração de Bens, S. A.
Recorrido: Ministério Público e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **FAMALIMO – GESTÃO E ADMINISTRAÇÃO DE BENS, S. A.**, com sede em Vila Nova de Famalicão, recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo do acórdão de 4 de Maio de 2006 do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo nº 64/03 que, na impugnação judicial do acto de liquidação de emolumentos notariais, anulou todo o processo, por erro na respectiva forma, absolveu da instância a Fazenda Pública e manteve a liquidação.

Fá-lo com fundamento em oposição com o acórdão de 8 de Outubro de 2003 da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo no processo nº 870/03.

Formula as seguintes conclusões:

«I.

Na impugnação judicial apresentada, a ora Recorrente sempre pôs em causa **a legalidade do acto de liquidação de emolumentos do notariado**, quer por violação do direito comunitário, quer por violação do direito nacional, designadamente da Constituição da República Portuguesa.

II.

O que está em causa, no indeferimento do pedido de revisão, e consequentemente, objecto da impugnação judicial, é o próprio acto de liquidação que se considera ilegal.

III.

O próprio parecer que suporta a decisão do indeferimento do pedido de revisão oficiosa fundamenta a rejeição na falta do enquadramento de tal pedido no disposto no art. 128°. n° 2 do Decreto Regulamentar no 55/80, de 08.10., entendendo-se que este diploma constituía "*...um normativo especial face ao disposto no art. 78° da LGT", bem como, na inaplicabilidade desta última disposição legal "... por não se verificar qualquer um dos seus requisitos ou pressupostos de aplicação*".

IV.

A decisão de rejeição que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa apresentado pela ora Recorrente, **aprecia a legalidade do acto de liquidação**, na medida em que é fundamentada na falta de enquadramento legal do pedido face ao disposto na alegada regulamentação especial acima citada e defende a inaplicabilidade do art. 78° da LGT à situação *sub judice*, por não se encontrarem preenchidos os respectivos pressupostos ou requisitos.

V.

A Fazenda Publica pronunciou-se, em sede de contestação, sobre as questões de direito suscitadas pela ora Recorrente em sede de revisão oficiosa, por remissão para os "*.. fundamentos expendidos pela DGRN na informação que ora se junta...*".

VI.

A conclusão do Acórdão recorrido de que o meio processual adequado é o recurso contencioso – e não, como defende a Recorrente, a impugnação judicial –, parte do pressuposto de que a decisão de indeferimento "*não comporta, mesmo mediatamente, a apreciação da legalidade da liquidação subjacente*" (vide fls. 7 do Acórdão recorrido).

VII.

A questão a decidir é precisamente a de saber se o acto de indeferimento comporta, ou não, a apreciação da legalidade do acto de liquidação que lhe subjaz, nos termos e para os efeitos do art. 97º, n° 1, al. d) do CPPT.

VIII.

Sendo certo que, se se considerar ilegal o acto de liquidação, necessariamente que se terá de considerar também ilegal o acto administrativo que indeferiu o pedido de revisão oficiosa daquele acto de liquidação.

IX.

Foi já amplamente debatida na Secção de Contencioso Tributário do S.T.A., designadamente no Acórdão fundamento, a questão da **admissibilidade da impugnação judicial do acto de indeferimento do pedido de revisão do acto tributário**, quando está em causa, como é o presente caso um acto que implica, ainda que mediatamente, a apreciação da legalidade desse mesmo acto tributário.

X.

No entendimento perfilhado pelo Exmo. Magistrado do MP junto do STA, no Acórdão fundamento, a impugnação judicial constitui "(...) *o meio processual idóneo para reagir contra o indeferimento do pedido de revisão do acto tributário de liquidação, já que está em causa um acto que comporta a apreciação de legalidade da mesma* (...)".

XI.

No citado Acórdão fundamento, o STA decidiu ainda que, estando em causa um "(...) **acto de indeferimento do pedido de revisão de liquidação emolumentar, cuja apreciação implica a apreciação da legalidade desta** (...)" o meio de reacção adequado é efectivamente a impugnação judicial e não o recurso contencioso.

XII.

Assim, o douto Acórdão recorrido fez uma inadequada aplicação do direito aos factos em discussão nos autos, quanto ao meio processual adequado para a ora Recorrente reagir ao acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, designadamente, os arts. 199º, 202º, 206º, n° 2, 288º, nº 1, al. b), 493º, nº 2 e 494°, al. b) do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 2° do CPPT e os arts. 97º, n° 1, al. p) do CPPT.

XIII.

Pelo exposto, o presente recurso não pode deixar de ser julgado totalmente procedente, e em consequência, deverá ser revogado o douto Acórdão recorrido, no sentido de que a impugnação judicial é o meio próprio e adequado para reagir contra o "*...acto de indeferimento do pedido de revisão de liquidação emolumentar, cuja apreciação comporta a apreciação da legalidade desta*", em conformidade com o decidido pelo douto Acórdão fundamento, proferido pela 2ª Secção do STA, em 08.10.2003, no Processo nº 0870/03.

Nestes termos (...), julgando totalmente procedente o presente recurso de conformidade com as precedentes conclusões (...)».

1.2. A Fazenda Pública defende que não existe a alegada oposição de acórdãos, concluindo deste modo a sua contra-alegação:

«1.

Não ocorre a arguida oposição.

2.

A impugnante jamais solicitou a anulação do acto de indeferimento de fls. 47, mas apenas e tão só a da liquidação emolumentar realizada em 22 de Abril de 1998.

3.

O prazo para impugnação da liquidação emolumentar era o consagrado no então art. 123.°, 1 a) do C.P.T.

4.

À data da apresentação da presente impugnação, esse prazo encontrava-se largamente ultrapassado, pelo que ela é manifestamente extemporânea.

5.

O acto de indeferimento de fls. 47 pronunciou-se apenas sobre a falta de pressupostos de admissibilidade do pedido de revisão e não sobre eventuais vícios do acto tributário.

6.

Ele não comporta, pois, ainda que mediatamente, a apreciação da legalidade do citado acto, pelo que o meio processual idóneo para lograr a sua anulação é o recurso contencioso previsto no art. 97.°, 1, p) do C.P.P.T.

Termos em que deve ser recusado provimento ao presente recurso, mantendo-se o acórdão recorrido, com as legais consequências».

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que não existe oposição entre os dois arestos, pois «Ambos assentam no entendimento (…) de que do acto de indeferimento do pedido de revisão de acto tributário que aprecie a legalidade da liquidação cabe impugnação e da decisão que não comporte apreciação da legalidade da liquidação cabe recurso contencioso (…). Sucede, porém, que, no acórdão recorrido estava em causa decisão de indeferimento que (…) não apreciou a questão quanto ao mérito, limitando-se a apreciar a questão da tempestividade da reclamação, enquanto que o acórdão fundamento parte do pressuposto que o acto de indeferimento do pedido de revisão de liquidação comportava apreciação da respectiva legalidade.

Ou seja, se há efectivamente divergência entre os dois acórdãos, ela refere-se unicamente às situações de facto que lhe são subjacentes, mas não à questão de direito».

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2.1. O acórdão recorrido fixou os factos seguintes:

«1.

A impugnante procedeu, através de escritura pública de 22.04.1998, a um aumento do respectivo capital social de Esc. 5.000.000$00 para 305.000.000$00, e alteração do contrato social, nos termos constantes de fls. 32 a 42 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

2.

Pela celebração da escritura referida em 1, foi liquidada á impugnante a importância de 473.100$00 (€ 2.359,81), correspondente aos emolumentos devidos pela sua celebração – cfr conta de fls 43 e 111 (171).

3.

O montante de aumento de capital social foi de 300.000.000$00, sendo que do montante de emolumentos referido em 2, a quantia de 463.500$00 (€ 2.311,93) corresponde aos emolumentos devidos pela celebração da escritura, calculado nos termos do art. 5 da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pelo DL 397/83, de 2.11 – fls. 43 e 111 (171).

4.

A impugnante pagou tal importância referida em 2, em 22.4.1998 – cf. fls 43 e 111 (171).

5.

Por carta registada, com carimbo datado de 27.04.2002, endereçada à Conservatória do Registo comercial de V.N. de Famalicão, o impugnante solicitou ao Director Geral dos Registos e Notariado a revisão oficiosa do acto de liquidação de emolumentos referidos em 3. - fls. 44 a 46.

6.

Este pedido foi rejeitado, por despacho do Director-Geral de Registos e Notariado, de 6.01.2003, do qual a impugnante foi notificada por carta registada, com carimbo de 9.01.03, remetida ao seu mandatário – fls. 10, 11 e 12 (70, 71 e 72).

7.

A presente impugnação deu entrada em Tribunal a 15.04.2003, enviada por carta registada, datada de 14.04.03 – fls. 177e 178.

8.

O despacho a que se alude em 6. que antecede foi do seguinte teor: "Concordo" – fls. 47;

9.

No parecer com o qual se concorda fundamentou-se da seguinte forma:

"... não pode o pedido ora efectuado ao Director-Geral dos Registos e do Notariado ser apreciado quanto ao mérito. Na verdade, não se enquadrando tal pedido no disposto no art. 128º, nº 2, do Decreto Regulamentar n° 55/80, de 8 de Outubro, nem tão-pouco no art. 78º da LGT, ao abrigo do qual foi peticionado, e mostrando-se já ultrapassado o prazo para a reclamação graciosa, deverá o mesmo ser rejeitado por extemporaneidade na interposição. (...)"— fls. 51 e 52.

2.2. Quanto ao acórdão fundamento, assentou na seguinte base factual:

«No dia 03.09.998, por ocasião da celebração de uma escritura de compra e venda de um imóvel, o 2° Cartório Notarial de Vila do Conde debitou à impugnante a quantia de 1.752.000$00, a título de emolumentos notariais, montante apurado através da aplicação do artº 5° da Tabela de Emolumentos do Notariado" (fls. 45 a 54 dos autos),

A impugnante liquidou tal quantia nessa mesma data.

A presente impugnação foi instaurada em 17.09.2001 (fls. 2 dos autos)».

3. Pretende a recorrente ver dirimida a oposição que alega existir entre as decisões contidas nos acórdãos recorrido e fundamento. Tal oposição consubstanciar-se-ia em, no primeiro, se ter considerado que o meio processual próprio para atacar o despacho que indeferiu o pedido de revisão de acto de liquidação emolumentar não é a impugnação judicial, mas o recurso contencioso; enquanto que no acórdão fundamento se entendeu ser a impugnação judicial o meio adequado.

Ora, como resulta da factualidade dada por provada no acórdão recorrido, o pedido de revisão oficiosa não foi apreciado de mérito, mas rejeitado, por extemporâneo (vd. os pontos 6., 8. e 9. da matéria de facto dada por assente no falado aresto, transcrita no antecedente ponto 2.1.). Deste modo, o conteúdo do acto administrativo a apreciar pelo tribunal era a recusa de apreciação do pedido feito em sede de revisão oficiosa, por tal pedido ter sido apresentado fora de tempo. Como assim, o despacho contenciosamente visado não apreciara a legalidade da liquidação, antes se negara a fazê-lo; e o tribunal, ao sindicar aquele despacho, também se não imiscuía na legalidade da liquidação.

Foi perante este circunstancialismo que o Tribunal julgou que o meio processual adequado, não estando em causa, mesmo mediatamente, a apreciação da legalidade do acto de liquidação, era o recurso contencioso, e não a impugnação judicial de que o recorrente lançou mão.

No que toca ao acórdão fundamento, a matéria de facto de que se serviu, tal qual a transcrevemos no antecedente ponto 2.2., não nos deixa perceber transparentemente se o acto de indeferimento questionado apreciara o mérito do pedido de revisão formulado pela então recorrente ou se, à semelhança do caso sobre que se debruçou o acórdão recorrido, não entrara nessa apreciação.

Mas a verdade é que o aresto (proferido no próprio processo, revelador de como as coisas se passaram) interpretou a situação de facto que se lhe apresentava como sendo de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, sem mais, ou seja, não conjecturou que a apreciação do pedido tivesse sido recusada. E foi com base nesta percepção da situação factual que julgou como julgou, afirmando:

«Nos autos, vem judicialmente impugnado o acto de indeferimento de pedido de revisão de liquidação emolumentar, cuja apreciação comporta a apreciação da legalidade desta. Pelo que efectivamente lhe cabe impugnação judicial e não recurso contencioso (…)».

Assim sendo, as situações sobre que recaíram os julgamentos dos acórdãos recorrido e diferente são diferentes:

No caso apreciado pelo acórdão recorrido, o despacho atacado rejeitara a revisão oficiosa por a considerar fora de tempo. E foi por isso que o Tribunal entendeu não estar em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação, não sendo a respectiva impugnação judicial o meio próprio de reagir contra tal despacho, mas, antes, o recurso contencioso.

No caso avaliado pelo acórdão fundamento entendeu-se que, tendo o pedido de revisão sido indeferido (e não rejeitado), a sua apreciação comportava a da legalidade da liquidação, e que por isso era a impugnação judicial o meio processual ajustado para o questionar.

Daí que a diferença entre os julgamentos efectuados pelos dois acórdãos não tenha raiz na escolha de quadros normativos diferentes, ou em diversa interpretação do mesmo quadro normativo. Ela alicerça-se na diversidade das situações factuais em causa nos dois casos. Como vimos, num caso vinha atacado um despacho que rejeitara o pedido de revisão oficiosa; noutro, um despacho que indeferira pedido da mesma natureza.

Não há, pois, oposição entre os dois arestos susceptível de ser dirimida mediante o presente recurso fundado em oposição de acórdãos.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se em € 400 (quatrocentos EUR) a taxa de justiça e em 50 % (cinquenta por cento) a procuradoria.

Lisboa, 28 de Fevereiro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa — Pimenta do Vale — Brandão de Pinho — Jorge Lino — António Calhau*.

Acórdão de 28 de Fevereiro de 2007.

Assunto:

Responsabilidade subsidiária dos gerentes por dívidas fiscais da sociedade gerida. Presunção legal. Presunção judicial. Ónus da prova.

Sumário:

I — No regime do Código de Processo Tributário relativo à responsabilidade subsidiária do gerente pela dívida fiscal da sociedade, a única presunção legal de que beneficia a Fazenda Pública respeita à culpa pela insuficiência do património social.

II — Não existe presunção legal que imponha que, provada a gerência de direito, por provado se dê o efectivo exercício da função, na ausência de contraprova ou de prova em contrário.

III — A presunção judicial, diferentemente da legal, não implica a inversão do ónus da prova.

IV — Competindo à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente, deve contra si ser valorada a falta de prova sobre o efectivo exercício da gerência.

V — Sendo possível ao julgador extrair, do conjunto dos factos provados, esse efectivo exercício, tal só pode resultar da convicção formada a partir do exame crítico das provas, que não da aplicação mecânica de uma inexistente presunção legal.

Processo n.º 1132/06-50.
Recorrente: José Carlos dos Santos Sá Pereira.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **JOSÉ CARLOS DOS SANTOS SÁ PEREIRA**, residente em Matosinhos, recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 26 de Abril de 2006 que, negando provimento a recurso jurisdicional interposto de sentença da 1ª instância, manteve a decisão de improcedência da oposição à execução fiscal que contra si revertera, como responsável subsidiário, na qualidade de gerente da inicialmente executada Parsape – Empresa de Pintura e Decorações, Lda.

Fá-lo fundado em oposição com o acórdão de 8 de Novembro de 2000 da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo nº 24890.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

O objecto do presente recurso é saber-se se, provada a gerência nominal ou de direito, não tem a Fazenda Pública de fazer prova que o gerente, que é de direito, exerceu de facto a gerência.

2.ª

Decidiu-se no **Ac. recorrido** que a Fazenda Pública, porque beneficia da presunção judicial da gerência de facto, não tem que fazer prova dela.

3.ª

Por sua vez, decidiu o **Ac. fundamento** não haver qualquer disposição legal que confira ao julgador a possibilidade de presumir o exercício da gerência de facto fundado apenas na gerência de direito e, sendo assim, não se pode concluir que o revertido é gerente de facto, só porque se considerou que não logrou provar esse não exercício.

4.ª

É evidente que sobre a mesma questão fundamental de direito os Acórdãos aqui em confronto perfilham soluções opostas.

5 ª

No entendimento do Recorrente, a solução legal e justa é a que foi dada pelo **Ac. fundamento**.

6.ª

É a solução legal e justa porque **é** a que melhor interpreta o carácter especial do regime da responsabilidade dos gerentes por dívidas tributárias das respectivas sociedades;

7.ª

também porque é a que melhor traduz o sentido da evolução que se vem observando naquele regime de responsabilidade;

8.ª

e ainda porque, no tocante à questão do ónus da prova, além de ser a posição mais equilibrada (impedindo, nomeadamente, que a inércia da Administração Fiscal/Fazenda Pública possa conduzir à procedência da oposição), evita, ao contrário do que sucede com a tese do **Ac. recorrido**, a violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade.

9.ª

É, deste modo, o **Ac. fundamento** o que melhor interpretação e aplicação faz da lei, designadamente dos arts. 1.º/1 do CPT e 342.º/1 do CC, salvaguardando os princípios da igualdade e da proporcionalidade impostos à actuação da Administração Fiscal pelo art. 266.º/2 da CRP.

Nestes termos e nos mais, de direito, aplicáveis, que sempre serão supridos no provimento do presente recurso, deve ser proferido Acórdão que revogue o Ac. recorrido (…)».

1.2. A Fazenda Pública defende a manutenção do julgado, concluindo deste modo a sua contra-alegação:

«1.

A prova por presunção é um dos diversos meios de prova legalmente admissíveis.

2.

A par das presunções legais, concretamente estabelecidas na lei, o julgador pode fazer uso de presunções judiciais.

3.

Estas correspondem a ilações resultantes de meras regras de experiência, de saber construído com base na normalidade e regularidade dos factos.

4.

Essas presunções, pela sua própria natureza, pressupõem a ausência de regra ou regulamentação expressa, pois, se esta existisse, estaríamos meramente perante presunções legais.

5.

O acórdão — fundamento, ao afirmar que o julgador não pode fazer uso de presunção judicial em matéria que pode ser objecto de prova testemunhal, está a cercear o leque de meios de prova ao dispor deste e a restringir o direito à livre apreciação da prova pelo julgador.

6.

Ainda que assim não se entendesse, o que se concede por mera hipótese, o Recorrente não conseguiu fazer prova dos factos por si alegados, nomeadamente de que, neste período, a gerência foi exercida pelo também sócio ARMÉNIO OLIVEIRA.

7.

No período temporal em causa nos autos (Julho de 1997 a Março de 1998), o Oponente e a mulher eram os únicos gerentes nomeados, logo os únicos com poderes para obrigar e representar a sociedade.

8.

Da conjugação de todos os factos apurados nos autos resulta demonstrado de forma bastante que a gerência só podia ser exercida pelo Oponente e mulher.

Termos em que deve ser recusado provimento ao presente recurso, com as legais consequências».

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, porque «boa é a jurisprudência do acórdão fundamento, de resto na linha de outros arestos deste STA».

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2.1. O acórdão recorrido houve por provada a factualidade seguinte:

«1.

Foi instaurada execução fiscal contra "Parsape – Empresa de Pintura e Decorações, L.da", por dívidas provenientes de contribuições à Segurança Social relativas ao período de Junho de 1997 a Março de 1998, no montante global de € 34.055,39;

2.

Por despacho datado de 19/9/2002, a execução veio a reverter contra o oponente, na qualidade de sócio gerente da sociedade executada - cfr. fls. 45 dos autos;

3.

O oponente foi citado da reversão da execução em 29/10/2002 - cfr. fls. 47 dos autos;

4.

A sociedade executada tinha inicialmente como sócios o oponente e mulher Maria Manuela Pinto Rola Sá Pereira e Arménio de Oliveira Rodrigues, pertencendo a gerência ao oponente e mulher – cfr. cópia da certidão de fls 39/40 dos autos;

5.

Em 27/7/1998, a gerente Maria Manuela Pinto Rola Sá Pereira cessou funções de gerente, por renúncia, tendo a gerência ficado afecta aos sócios José Carlos e Arménio - cfr. doc. de fls. 39/40 dos autos;

6.

A oposição deu entrada em 28/11/2002 – cfr. fls. 2 dos autos.

Não se provaram os factos vertidos sob os artigos 8º a 14° da douta petição inicial. As demais asserções integram antes ou meras considerações pessoais, conclusões de facto e/ou direito, pelo que não incumbe pronúncia nesta sede.

A não consideração de tal factualidade relativa ao não exercício da gerência efectiva, resulta de o oponente ter trazido para o efeito apenas prova testemunhal; do seu depoimento (fls. 64/67) extrai-se desde logo a fraca credibilidade, não só pelo interesse na manutenção de boas relações com o oponente face às relações comerciais e laborais que mantinham com a empresa e com o próprio oponente (actualmente) como, por outro lado, pouco ou nada referiram em termos de factos concretos, limitando-se a afirmar basicamente que o gerente era o outro sócio, mas sem uma fundamentação minimamente consistente face aos doc. juntos. Acima de tudo, não demonstraram conhecimento directo (suficiente) da situação por forma a convencerem o Tribunal quanto à factualidade alegada.»

2.2. O acórdão fundamento assentou sobre a matéria de facto assim enunciada:

«1.

Contra a sociedade "Calçavil — Indústria de Calçado, Ldª" foram instauradas as seguintes execuções fiscais:

Por <u>dívidas à Segurança Social</u>:

- N.° 38 dd/92, referente a contribuições do mês de Abril de 1992, no montante de 341.027$00.
- N.° 46 dd/92, referente a contribuições do mês de Maio de 1992, no montante de 377.377$00.
- N.º 52 dd/92, referente a contribuições do mês de Junho de 1992, no montante de 76.360$00.

- N.° 93/1000128, referente a contribuições dos meses de Julho, Agosto, Setembro e Outubro de 1992, nos montantes de 179.691$00, 169.943$00, 149.549$00 e 139.502$00, respectivamente.
- N.° 93/1001280, referente a contribuições de Novembro de 1992, no montante de 175.832$00.

Por dívida de IVA e juros compensatórios:

- **N.°** 93/1006908, respeitante ao período de 1/10/92 a 31/12/92, no montante de 28.901$00.

Por Imposto de Circulação:

- N.° 93/1007720, respeitante ao 2.° semestre de 1993, no montante de 3.033$00.

2.

Na falta de bens penhoráveis daquela sociedade foi a execução revertida conta o ora Oponente.

3.

Na escritura de constituição da primitiva executada, celebrada em 6/5/91, o Oponente foi nomeado gerente.

4.

O Oponente, nos anos de 1992 e 1993 trabalhou na Câmara Municipal de Vale de Cambra e sempre cumpriu com zelo o seu horário.

5.

Por carta registada com A/R, datada de *23/8/92* o Oponente renunciou ao cargo de gerente, tendo o aviso de recepção sido assinado em 24/9/92.

Escreveu-se ainda no douto Acórdão recorrido: *"quanto aos factos não provados exarou-se na sentença recorrida o seguinte:*

Com interesse para a decisão da causa não se provaram os demais factos alegados na petição inicial designadamente:

- desde o inicio da actividade da primitiva executada o Oponente nunca exerceu efectivamente a gerência; ficando essa exclusivamente a cargo dos outros dois sócios José da Silva e António Gomes Silvestre.

- Jamais o Oponente actuou ou celebrou negócios jurídicos em nome da sociedade.

- Jamais praticou quaisquer actos no âmbito da capacidade de exercícios de direitos da mesma sociedade,

- dando ordens a empregados,

- encomendando matérias-primas ou ordenando a produção.

- nunca recebeu retribuição».

3.1. O objecto do presente recurso vem recortado nas três primeiras conclusões das alegações do recorrente: trata-se de saber «se, provada a gerência nominal ou de direito, não tem a Fazenda Pública de fazer prova que o gerente, que é de direito, exerceu de facto a gerência». Sendo que o acórdão recorrido entendeu «que a Fazenda Pública, porque beneficia da presunção judicial da gerência de facto, não tem que fazer prova dela», enquanto que o acórdão fundamento considerou que não existe «qualquer disposição legal que confira ao julgador a possibilidade de presumir o exercício da gerência de facto fundado apenas na gerência de direito e, sendo assim, não se pode concluir que o revertido é gerente de facto, só porque se considerou que não logrou provar esse não exercício».

Vejamos com mais pormenor, através de alguns excertos, como os dois arestos em confronto abordaram a questão.

Trata-se, em qualquer dos casos, da responsabilidade subsidiária de gerentes por dívidas fiscais da sociedade gerida, no regime do artigo 13º do Código de Processo Tributário.

No **acórdão recorrido** pode ler-se que «sempre se entendeu e assumiu, jurisprudencial e doutrinalmente, em situações enquadráveis no quadro legal vindo de delimitar, que, assumida, comprovada, a gerência de direito ou nominal, devia ser tida por ocorrida, na ausência de mais segura comprovação, a partir de tal demonstração (…), a gerência de facto ou efectiva».

Transcrevendo um outro aresto, escreveu-se que «o art. 13.° do CPT não consagra qualquer presunção de gerência de facto com base na gerência de direito. A única presunção consagrada nesse preceito legal é a presunção de culpa do gerente (…). É certo que, provada que esteja a gerência de direito, (...), desta se infere a gerência efectiva ou de facto, mas tal presunção não está prevista na lei, antes é meramente judicial, fundando-se nas regras da experiência (…)». «O que significa que a Fazenda Pública, porque beneficia da presunção judicial de gerência de facto, não tem que fazer prova desta para poder reverter a execução fiscal contra o gerente de direito. Esta presunção, porque meramente judicial, admite contraprova, a efectuar por qualquer meio de prova, não se exigindo a prova do contrário para que seja ilidida».

Apreciando a decisão judicial que lhe estava submetida pela via do recurso jurisdicional, disseram os subscritores do acórdão que «(…) não contestando a sua nomeação como gerente da sociedade devedora, condição que manteve durante todo o período a que se reporta a divida em cobrança coerciva, o oponente (aqui Rte), mais que não tendo logrado demonstrar, como em primeira linha se propôs, que não exerceu a gerência efectiva, de facto, da sociedade executada, também não alegou e provou factos que, pelo menos, pudessem tomar duvidosa a judicialmente presumida gerência de facto. Ora, só tendo criado esta fundada dúvida a questão em torno do exercício ou não da gerência teria de ser decidida, resolvida, contra a Fazenda Pública, em execução do comando que decorre do disposto no art. 346.° CC. Ou seja, não lhe assiste razão quando sustenta, singelamente, que a AF tinha o ónus da prova da gerência de facto, pela sua pessoa».

Quanto ao **acórdão fundamento**, começou por apontar que a decisão objecto do recurso jurisdicional que apreciava «decidiu que o regime de responsabilidade subsidiária aplicável à situação figurada nos autos era o resultante do disposto no artº 13° do CPT, e que, de acordo com ele, a mencionada responsabilidade tinha por pressuposto o exercício efectivo do cargo de gerente e, além disso, que provada a gerência nominal se presumia provada, por força da presunção judicial prevista no art. 35l° do CC, a gerência efectiva, uma vez que "*É da experiência comum, e está de acordo com a natureza das coisas, que quem é designado gerente de uma sociedade exerce por regra a função correspondente"*». E, assim, a decisão recorrida, porque o «Oponente não tinha conseguido provar factos que contrariassem esta presunção, concluiu que se devia manter o julgamento de improcedência desta oposição (…)».

Ponderou, depois, que «nem o citado artº 13º do CPT nem qualquer outro dispositivo legal, estabelece qualquer presunção acerca do exer-

cício da gerência, já que a única presunção ali prevista respeita à prova da culpa na insuficiência patrimonial da sociedade. Daí que (…) seja errada a afirmação (…) de que provada a gerência de direito se presume a gerência de facto (…) porquanto, na ausência de preceito que estabeleça essa presunção legal, a formulação (…) desse juízo tem de ser retirada das realidades, efectivamente provadas por acção das partes. Nesta conformidade a afirmação contida no douto Acórdão recorrido de que há-de ser o gerente nominal a fazer a prova de que não exerceu de facto este cargo, sob pena de, não o fazendo, se concluir por esse exercício não é aceitável, e não é aceitável porquanto tanto o Oponente como a Fazenda Nacional Tribunal têm, por igual, interesse em produzir essa prova. (…)». Ou seja, (…) «sobre a Fazenda Nacional recai, também, o ónus de provar que o revertido é, para além de gerente de direito, gerente de facto». (…)

Mais adiante, o acórdão reafirma que «(…) a Fazenda Nacional não tem a seu favor nenhuma presunção legal»(…). «Não existe, assim, uma presunção judicial em abstracto da gerência de facto a partir da gerência de direito. A prova da gerência de facto terá de resultar do circunstancialismo concreto de cada caso e do juízo de valor que o julgador faça sobre o mesmo».

Ambos os arestos reconheceram que não existe qualquer presunção legal que faça decorrer da qualidade de gerente de direito o efectivo exercício da função.

Os dois aceitaram, ainda, que a única presunção consagrada no artigo 13º do CPT respeita à culpa na insuficiência do património social, que a Fazenda Pública não tem que provar, por isso que goza da presunção legal.

A divergência reside no alcance que atribuíram à presunção judicial que permite retirar do facto de o gerente o ser, de direito, esse outro facto que é o ter exercido funções de gerência, e no modo como trataram da repartição do ónus da prova.

3.2. De acordo com o artigo 349º do Código Civil, «presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido».

Há, pois, presunções legais – ilações que a lei tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido – e presunções judiciais – ilações que o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido.

O artigo 350º nº 1 do mesmo diploma diz-nos que «quem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz». É por isso que, quanto à culpa a que se refere o artigo 13º do CPT, a Fazenda, beneficiando da presunção da lei, não carece de demonstrar essa culpa.

Mas idêntica regra não está consagrada relativamente à presunção judicial.

O que é compreensível, desde logo porque, ao contrário da presunção legal, que está plasmada na lei, resultando dela sem necessidade de intermediação, a presunção judicial não tem existência prévia, é um juízo casuístico que o julgador retira da prova produzida num concreto processo quando a aprecia e valora. Só nessa ocasião e por força do raciocínio do juiz é que o facto desconhecido (não presumido legalmente, nem provado por qualquer meio probatório) passa a ser, também, conhecido, inferido pelo julgador a partir do conjunto factual que a prova revelou.

Por isso, se faz sentido o regime contido no artigo 350º nº 2 do Código Civil, quando estabelece as condições em que podem ser ilididas as presunções legais, o mesmo regime nenhum sentido faria se aplicado às presunções judiciais. Quanto a estas, não se trata de as ilidir, produzindo contraprova ou prova em contrário, porque não há nenhum facto que, estando, em princípio, provado por força da lei, possa deixar de se dar por provado por obra dessa prova em contrário ou contraprova.

Pela mesma razão se não pode afirmar, como se faz no acórdão recorrido, que a Fazenda Pública beneficia da presunção judicial de gerência de facto e não tem que fazer prova desta para poder reverter a execução fiscal contra o gerente de direito.

Ninguém beneficia de uma presunção judicial, porque ela não está, à partida, estabelecida, resultando só do raciocínio do juiz, feito em cada caso que lhe é submetido.

As presunções influenciam o regime do ónus probatório.

Em regra, é a quem invoca um direito que cabe provar os factos seus constitutivos. Mas, se o onerado com a obrigação de prova beneficia de uma presunção legal, inverte-se o ónus. É o que decorre dos artigos 342º nº 1, 350º nº 1 e 344º nº 1 do Código Civil.

Também aqui o que vale para a presunção legal não serve para a judicial. E a razão é a que já se viu: o ónus da prova é atribuído pela lei, o que não acontece com a presunção judicial. Quem está onerado com a obrigação de fazer a prova fica desonerado se o facto se provar mediante presunção judicial; mas sem que caiba falar, aqui, de inversão do ónus.

3.3. Quando, em casos como os tratados pelos arestos aqui em apreciação, a Fazenda Pública pretende efectivar a responsabilidade subsidiária do gerente, exigindo o cumprimento coercivo da obrigação na execução fiscal inicialmente instaurada contra a originária devedora, deve, de acordo com as regras de repartição do ónus da prova, provar os factos que legitimam tal exigência.

Mas, no regime do artigo 13º do CPT, porque beneficia da presunção legal de que o gerente agiu culposamente, não tem que provar essa culpa. Ainda assim, nada a dispensa de provar os demais factos, designadamente, que o revertido geriu a sociedade principal devedora. Deste modo, provada que seja a gerência de direito, continua a caber-lhe provar que à designação correspondeu o efectivo exercício da função, posto que a lei se não basta, para responsabilizar o gerente, com a mera designação, desacompanhada de qualquer concretização.

Este efectivo exercício pode o juiz inferi-lo do conjunto da prova, usando as regras da experiência, fazendo juízos de probabilidade, etc. Mas não pode retirá-lo, mecanicamente, do facto de o revertido ter sido designado gerente, na falta de presunção legal.

A regra do artigo 346º do Código Civil, segundo a qual «à prova que for produzida pela parte sobre quem recai o ónus probatório pode a parte contrária opor contraprova a respeito dos mesmos factos, destinada a torná-los duvidosos», sendo então «a questão decidida contra a parte onerada com a prova», não tem o significado que parece atribuir-lhe o acórdão recorrido. Aplicada ao caso, tem este alcance: se a Fazenda Pública produzir prova sobre a gerência e o revertido lograr provar factos que suscitem dúvida sobre o facto, este deve dar-se por não provado. Mas a regra não se aplica se a Fazenda não produzir qualquer prova.

3.4. Do que até agora se disse já se vê que não secundamos o acórdão recorrido.

Mas convém, ainda, clarificar um ponto.

Se em causa estivesse o modo como o Tribunal recorrido, usando uma presunção judicial, chegara à convicção de que o revertido exercera, efectivamente, a gerência, este Supremo Tribunal Administrativo não poderia censurar o acórdão, nesse segmento, porque ao Supremo não cabe sindicar os juízos de livre apreciação da prova feitos pelas instâncias.

Porém, no caso, do que se trata não é de verificar se o Tribunal *a quo* acertou ou errou ao inferir a gerência de facto da gerência de direito.

Do que se trata é de censurar a aplicação que fez de um regime legal, afirmando a existência de uma presunção judicial e retirando, maquinalmente, de um facto conhecido, outro, desconhecido, como se houvesse uma presunção legal, que não há; e afirmando a inversão do ónus da prova, quando tal inversão não ocorre, no caso, na falta de presunção legal.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o aresto impugnado, julgando procedente a oposição e extinta a execução fiscal no que concerne ao recorrente.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Fevereiro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho — Lúcio Barbosa — Pimenta do Vale — Jorge Lino — António Calhau.*

Acórdão de 21 de Março de 2007.

Assunto:

Acórdão. Aclaração.

Sumário:

I — Se no acórdão sob reclamação se diz que a pretensão do recorrente é de atender, quando é inequívoco, na economia do mesmo, que é o contrário que se pretende dizer (tanto que se negou provimento ao recurso), é óbvio que se está perante um erro material.

II — Justifica-se, no caso, a correcção daquele evidente lapso de escrita, rectificando-se o acórdão no ponto respectivo.

Processo n.º 630/03-50.
Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. **CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, SA**, recorrente nos presentes autos, pede a aclaração do acórdão proferido em 8/11/2006.

Refere que, quando se escreve nesse aresto que "… a pretensão do recorrente é de atender", devia concluir-se pelo provimento do recurso e não pelo seu improvimento, como foi decidido.

O EPGA teve vista nos autos, defendendo haver um erro material, pois, na economia do acórdão, deveria ter-se afirmado que "a pretensão do recorrente não é de atender".

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Sem necessidade de grandes considerações, diremos desde já que é inequívoco o erro material do acórdão sob reclamação.

Na verdade, a filosofia do aresto em causa vai no sentido contrário à pretensão da recorrente.

É assim a todas as luzes evidente que, onde se escreveu "a pretensão do recorrente é de atender", devia (e quis) ter-se escrito exactamente o contrário.

Há assim lapso manifesto, um evidente erro de escrita, que deve corrigir-se – art. 667º, 1, do CPC.

Assim, rectifica-se o acórdão aclarando, nos termos expostos, pelo que onde se escreveu "… a pretensão do recorrente é de atender", deve considerar-se escrito "a pretensão do recorrente *não* é de atender".

2. Face ao exposto, acorda-se em deferir a pretensão da recorrente, aclarando-se o acórdão respectivo nos precisos termos atrás expostos.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Março de 2007. — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho — José Norberto de Melo Baeta de Queiroz — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António Francisco de Almeida Calhau.*

DIÁRIO
DA REPÚBLICA
Depósito legal n.º 25495/89

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho,
e pelo artigo 30.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos,
aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro.